



Städte- und Gemeindebund
Nordrhein-Westfalen

■ Städte- und Gemeindebund NRW • Postfach 10 39 52 • 40030 Düsseldorf

Postfach 10 39 52 • 40030 Düsseldorf
Kaiserswerther Straße 199-201
40474 Düsseldorf
Telefon 0211 • 4587-1
Telefax 0211 • 4587-287
E-Mail: info@kommunen.nrw
pers. E-Mail: carlgeorg.mueller@kommunen.nrw
Internet: www.kommunen.nrw

Aktenzeichen: 41.6.3.4-003/013

Ansprechpartner:
Beigeordneter Claus Hamacher,
Hauptreferent Carl Georg Müller

Durchwahl 0211 • 4587-220 / -255

16. September 2024

Schnellbrief 295/2024

An die
Mitgliedsstädte und -gemeinden

Grundsteuer – Auswertung des Rechtsgutachtens zur Hebesatzdifferenzierung; Satzungsmuster

Sehr geehrte Damen und Herren Bürgermeisterinnen und Bürgermeister,

im Anschluss an Schnellbrief [Nr. 282](#) vom 2. September 2024, mit dem wir Ihnen bereits das von der Landesregierung beauftragte Rechtsgutachten zu differenzierenden Grundsteuer-B-Hebesätzen übermittelt haben, möchten wir Ihnen nach Auswertung des Gutachtens durch die Geschäftsstelle weitere Hinweise zu einer etwaigen Umsetzung der Gutachtenergebnisse vor Ort sowie das Muster für eine örtliche Hebesatzsatzung zur Verfügung stellen.

Auch nach genauerer Lektüre hat sich unser Eindruck bestätigt, dass das Gutachten die aus kommunaler Sicht relevanten (Rechts-)Fragen umfänglich diskutiert und zumindest eindeutig beantwortet. Sollte sich Ihre Gemeinde für eine Differenzierung der Grundsteuer-B-Hebesätze entscheiden, halten wir es daher für sinnvoll, sich bei der Umsetzung eng an den Ergebnissen des vorliegenden Gutachtens zu orientieren.

1. Satzungsmuster

Das beiliegende Muster einer Hebesatzsatzung ([Anlage](#)) kann die im nächsten Punkt erläuterten *impliziten* Prüfungskriterien für eine dem Gleichheitssatz genügende Hebesatzbestimmung weder ersetzen noch umfassend abbilden. Stattdessen verfolgt es vor allem den Zweck, die rechtlich präzise Formulierung der Präambel und der Differenzierungsgruppen zu erleichtern. Außerdem soll mit der ausdrücklichen Nennung des laut Gutachten rechtlich zulässigen Lenkungszwecks einer Entlastung von Wohnnebenkosten bereits der Satzungstext selbst der gemeindlichen Dokumentationsobliegenheit entgegenkommen.

Wir haben uns bewusst für das Muster einer eigenständigen *Hebesatzsatzung* entschieden. Teile des Satzungsmusters ließen sich zwar auch in dem Falle verwenden, dass Gemeinden die Regelung differenzierter Hebesätze ausschließlich innerhalb der Haushaltssatzung vornehmen wollen. Wir halten allerdings weiterhin an unserer Empfehlung aus Schnellbrief [Nr. 342](#) vom 18. Oktober 2023 fest: Da die Grundsteuerhebesätze des Jahres 2024 ab 2025

Diesen Schnellbrief und weitere tagesaktuelle Informationen, Gesetzesvorlagen und -texte, Mustersatzungen und -dienstsanweisungen etc. aus dem kommunalen Bereich finden Sie im kostenlosen Intranet des StGB NRW. Die Zugangsdaten hierfür erhalten Sie im Hauptamt Ihrer Kommune.

ihre Gültigkeit verlieren, bietet sich der rechtzeitige Beschluss einer eigenständigen Hebesatzsatzung für Realsteuersätze des Jahres 2025 an – vor allem, um unvorhergesehenen Verzögerungen im Haushaltsverfahren vorzubeugen.

Das Muster beschränkt sich dabei auf die Grundsteuer. Es ist zwar durchaus üblich, in einer Hebesatzsatzung neben den Hebesätzen für die Grundsteuer auch denjenigen der Gewerbesteuer zu beschließen. Dies kann vor Ort bei Bedarf gern ergänzt werden. Rechtlich zwingend ist dies jedoch nicht – eine Hebesatzsatzung, die allein die Hebesätze der Grundsteuer festlegt, wäre rechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden.

Sofern vor Ort auch eine **Grundsteuer C** erhoben werden soll, müssten Präambel und Satzungstext im Übrigen entsprechend ergänzt werden.

Nur der Vollständigkeit halber sei schließlich noch einmal betont, dass das anliegende Muster allein für die Regelung *differenzierender* Grundsteuer-B-Hebesätze formuliert wurde und von Gemeinden, die nicht differenzieren wollen, nicht verwendet werden kann.

2. Aus dem Gutachten folgender Prüfungskatalog

Anm.: Die im Folgenden angegebenen Seitenzahlen/Fußnoten beziehen sich, sofern nicht anders ausgewiesen, auf das als Anlage zu Schnellbrief 282 vom 2. September 2024 übermittelte [Rechtsgutachten](#).

Das Gutachten gibt Städten und Gemeinden einige Kriterien an die Hand, die sie bei Umsetzung einer Hebesatzdifferenzierung beachten sollten. Diese Kriterien gewinnen die Gutachter aus einer verfassungsrechtlichen Prüfung der Vereinbarkeit einer Differenzierung mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) – denn die Differenzierung ist als Ungleichbehandlung rechtfertigungsbedürftig.

Eine Differenzierung ist von vornherein nur in eine Richtung möglich, nämlich *zugunsten* der Wohngrundstücke (vgl. [§ 1 Abs. 1 Satz 2 des nordrhein-westfälischen Grundsteuerhebesatzgesetzes](#) – NWGrStHsG).

Anm.: In einigen Fällen enthält das von der Landesregierung (vor Inkrafttreten des HWGrStHsG) veröffentlichte Register der aufkommensneutralen Hebesätze (vgl. Schnellbrief [Nr. 182](#) vom 19. Juni 2024) Werte, die – würden sie vor Ort beschlossen – gegen die (zwischenzeitlich in Kraft getretenen) Regelung verstoßen würden, weil der differenzierte Hebesatz für Nichtwohngrundstücke unterhalb desjenigen für Wohngrundstücke läge. Nach dem aktuellen Registerstand betrifft dies 21 Städte und Gemeinden. Wir gehen allerdings davon aus, dass die angekündigte Aktualisierung des Registers (vgl. Schnellbrief [Nr. 222](#) vom 11. Juli 2024) dem NWGrStHsG Rechnung tragen und die Friktionen insoweit ausräumen wird.

a. Derzeit mögliches Ausmaß der Differenzierung

Für das Ausmaß einer Differenzierung gilt aktuell Folgendes:

- Die Angemessenheit der *konkreten* Höhe einer Hebesatzdifferenzierung entzieht sich wie der Hebesatz als solcher auch einer rationalen Letztbegründungsmöglichkeit (S. 9, 50, 80). Die Gutachter konzentrieren sich deshalb auf den Grad der Differenzierung/Hebesatzspreizung, also das Verhältnis der differenzierten Hebesätze zueinander.
- Die Gutachter bedienen sich für Ihre Feststellungen, was ein verfassungsgemäßer Differenzierungsgrad sei, unterschiedlicher Referenzgrößen. Sie stellen z. T. auf eine „Hebesatzdifferenzierung von 50 Prozent“ (S. 9) und z. T. auf einen „Belastungsunterschied von 50 Prozent“ (S. 51) ab. Mit 50 Prozent ist jeweils ein

Verhältnis von 1:2 gemeint, sprich der Hebesatz für Nichtwohngrundstücke beträgt das Doppelte desjenigen für Wohngrundstücke (vgl. bereits Schnellbrief [Nr. 282](#) vom 2. September 2024). Darüber hinaus machen sie auch Ausführungen zu Messzahldifferenzierungen (vgl. nur auf S. 9), wie sie in Sachsen und im Saarland geregelt wurden; dies dient jedoch nur Begründungszwecken und spielt im Folgenden keine Rolle.

- Eine „Hebesatzdifferenzierung von 50 Prozent“ wird pauschal für unbedenklich gehalten (S. 9). Wegen der derzeit besonderen Gewichtigkeit des Lenkungszwecks (= „Entlastung von Wohnnebenkosten“) lägen die Zweifelsfälle sogar „weit jenseits“ dessen (ebd.).
- Eine ähnliche Feststellung wird mit Blick auf einen „Belastungsunterschied von 50 Prozent“ getroffen, der den Typus der Grundsteuer nicht verändern würde und keine Verhältnismäßigkeit Zweifel aufwerfen dürfte (S. 51). Dabei weisen die Gutachter darauf hin, dass, wer eine *Belastungsdifferenzierung* von 50 Prozent anstrebe, bedenken müsse, dass § 15 Abs. 1 GrStG bereits eine Belastungsdifferenzierung auf Messzahlebene vorsehe; eine Hebesatzdifferenzierung von 50 Prozent führe daher nicht zu einer Belastungsdifferenzierung in gleicher Höhe, sondern von ca. 54 Prozent (Fn. 130).

Diese feinsinnige Unterscheidung hat nach Überzeugung der Geschäftsstelle für die Überlegungen vor Ort allerdings keine weitere Relevanz. Dies folgt allein schon aus der Feststellung der Gutachter, dass Zweifelsfälle mit Blick auf eine Hebesatzdifferenzierung jedenfalls momentan erst *weit jenseits* eines Verhältnisses 1:2 lägen, sodass ein Außerachtlassen der unterschiedlichen Messzahlen keine Rolle spielen sollte. Hätten die Gutachter die Berücksichtigung des leichten Messzahlunterschieds für entscheidend gehalten, hätten sie außerdem wohl kaum (allein) die „Hebesatzdifferenzierung von 50 Prozent“ als Referenz in die Zusammenfassung ihrer wesentlichen Ergebnisse (S. 8 f.) aufgenommen.

Vor diesem Hintergrund **empfiehlt die Geschäftsstelle denjenigen Mitgliedern, die eine Hebesatzdifferenzierung regeln wollen, sich an einem Verhältnis 1:2 bezogen auf die Hebesätze für Wohngrundstücke bzw. Nichtwohngrundstücke als Obergrenze zu orientieren. Eine Zielmarke für Differenzierungen bildet die Empfehlung nicht.**

Sofern das von der Landesregierung veröffentlichte Register aufkommensneutraler Hebesätze eine Hebesatzspreizung ausweist, die unterhalb dieses Verhältnisses liegt (etwa 1:1,5), bildet selbstverständlich auch dies einen tauglichen politischen Orientierungswert.

Anm.: Die Werte des Landesregisters spiegeln das Grundsteuerbelastungsniveau für die Grundstücksgruppen der Wohn- und Nichtwohngrundstücke wider, wie es nach altem Recht ohne die reformbedingte Belastungsverschiebung zulasten der Wohngrundstücke bestand. Über dieses Niveau hinaus wäre sogar eine noch stärkere Privilegierung der Wohngrundstücke rechtlich grundsätzlich möglich, wobei auch insoweit wieder das Verhältnis 1:2 zum Tragen käme (S. 80).

Es gibt allerdings auch **Fälle, in denen das Landesregister aufkommensneutraler Hebesätze eine Spreizung ausweist, die oberhalb eines 1:2-Verhältnisses liegt.** Nach aktuellem Registerstand betrifft dies 69 Städte und Gemeinden. Das Verhältnis beträgt dort bis zu 1:2,6. Den betroffenen Mitgliedern rät die Geschäftsstelle (sofern sie differenzieren wollen) jedenfalls zu einer kritischen Prüfung. Zwar liegen die rechtlichen Zweifelsfälle laut Gutachten derzeit erst „weit jenseits“ eines Verhältnisses 1:2, was zumindest marginale Überschreitungen als tolerabel erscheinen lassen kann. Welches Ausmaß dieser „Graubereich“ allerdings letztlich hat, lässt sich nicht konkret beziffern. Im Zweifel rät die Geschäftsstelle allerdings dazu, das von den Gutachtern als unbedenklich erkannte Verhältnis nicht zu überschreiten.

Bei etwaigen eigenen Berechnungen können die für das Landesregister verwendeten **Berechnungsgrundlagen der aufkommensneutralen Hebesätze** helfen, die das Ministerium der Finanzen inzwischen auf seiner Internetseite [hier](#) veröffentlicht hat und die auch dem kommenden aktualisierten Register (vgl. Schnellbrief [Nr. 222](#) vom 11. Juli 2024) wieder beiliegen werden.

b. Beobachtungspflicht in künftigen Zeiträumen

Für **künftige Steuerjahre** (nach 2025) statuieren die Gutachter eine **Beobachtungspflicht**. Denn laut Gutachten ist der zulässige Grad der Differenzierung nicht fix, sondern zeit- und kontextabhängig.

„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.“ (S. 8 f., 50 f.)

Für eine Erfüllung der Beobachtungspflicht stellen die Gutachter jedoch keine allzu hohen Maßstäbe auf:

„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.“ (S. 9)

c. Dokumentationsobliegenheit

Die Gutachter stellen klar,

- dass die Städte und Gemeinden **keine Begründungspflicht** bzgl. des Zustandekommens der Hebesatzentscheidung trifft – weder im Falle einer Differenzierung (S. 8 f., 57) noch (erst recht) im Falle eines einheitlichen Grundsteuer-B-Hebesatzes (S. 9, 78 f.). Die Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 1 NWGrStHsG betone zwar an verschiedenen Stellen Begründungsnotwendigkeiten, meine damit aber kein einfach-gesetzliches, sich eigenständig aus § 1 Abs. 1 NWGrStHsG ergebendes Begründungs- oder Abwägungserfordernis (wie etwa im baurechtlichen Bereich), sondern rekurreiere lediglich auf die objektiv verfassungsrechtlich notwendige Rechtfertigung der Ungleichbehandlung (S. 57 f.).
- Die Gemeinde muss lediglich Verantwortung für den mit einer Differenzierung verfolgten Lenkungszweck (den „Sachgrund der Differenzierung“) übernehmen. 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 – „weiter reicht die verfassungsrechtliche Pflicht zur Verantwortungsübernahme in Ansehung des Lenkungszwecks nicht“ (S. 8, 58 f.).
- *Inhaltlich* kommt nur der Lenkungszweck in Frage, die Wohnnebenkosten zu reduzieren (S. 36). Nicht zulässig wäre hingegen der Zweck der Erzielung höherer Einnahmen oder Ziele, die sich bewusst als Gegenentwurf zur Belastungsgrundentscheidung des Bundesgrundsteuerrechts verstehen (näher S. 36 f.).

- Die Verantwortungsübernahme für diesen Zweck sollte in einer nachvollziehbaren Form zum Ausdruck kommen (**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 (...) 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.“

Aus Sicht der Geschäftsstelle sind nach allem keine allzu hohen Anforderungen an die Dokumentationsobliegenheit zu stellen. Das anliegende **Satzungsmuster** trägt der Dokumentationsobliegenheit bereits insoweit Rechnung, als der Lenkungszweck ausdrücklich im Satzungstext verankert wird. Darüber hinaus ist es jedenfalls ausreichend, wenn politisch aufgrund der Wohnkostenentwicklung im Allgemeinen und/oder der Vermeidung von Belastungssprüngen aufgrund der Grundsteuerreform im Besonderen das Bedürfnis nach einer Wohnnebenkostenstabilisierung und -reduzierung gesehen und dokumentiert wird (S. 61). Konkret(er) kann eine Gemeinde für ihr Gebiet Wohnkostenstabilisierungs- bzw. -reduzierungsbedürfnisse ohnehin nicht ermitteln (S. 60 f.).

Mit Blick auf reformbedingte Belastungssprünge kann dabei auch das **Landesregister aufkommensneutraler Hebesätze** in Bezug genommen werden, sofern es niedrigere Hebesätze für Wohn- als für Nichtwohngrundstücke ausweist (was wie gesehen aber nicht bei allen Gemeinden der Fall ist). Dies erscheint zumindest dann sinnvoll, wenn die vom Land errechneten Werte örtlich auch (nahezu gleich) übernommen werden sollen.

Hinzutreten kann noch eine **Zeitperspektive**, „d. h. die Frage, ob Handlungsbedarf nur für eine Übergangszeit (zwecks behutsamer Angleichung) gesehen wird oder auch darüber hinaus“ (S. 60).

„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.“ (S. 36)

Dass eine solche zeitliche Perspektive vor Ort dokumentiert werden *muss*, geht aus dem Gutachten jedenfalls nicht eindeutig hervor. Da über die Hebesätze in der Regel jährlich neu entschieden wird, erscheint die Festlegung jedenfalls einer Langfristperspektive der Geschäftsstelle auch nicht geboten. Inwieweit darüber hinaus Ausführungen zur zeitlichen Perspektive dokumentiert werden sollen, kann (nur) vor Ort entschieden werden.

Wer weiteres Material sucht, um die Hintergründe des Lenkungszwecks beispielsweise in Sitzungsvorlagen zu dokumentieren, kann sich im Übrigen auch an den Ausführungen im Gutachten selbst auf S. 37 f. und 60 f. orientieren.

d. Atypische Ausnahmefälle

Die Anknüpfung der Differenzierung an die Gebäudeart bedingt, dass einige Wohnnutzungen von dem niedrigeren Hebesatz ausgeschlossen bleiben, während einige Nichtwohnnutzungen

wegen der Einheitlichkeit der Gebäudeartfeststellung an der Wohngrundstückeinordnung teilhaben (S. 45). Dies gilt vor allem mit Blick auf gemischt-genutzte Grundstücke.

Grundsätzlich hält das Gutachten die typisierende Anknüpfung an die Artfeststellung auch bezogen auf den sozial- und gesellschaftspolitischen Zweck der Wohnkostenstabilisierung bzw. -reduzierung im Rahmen der angestellten Verhältnismäßigkeitsprüfung für ausreichend zielgenau. Sie schränken jedoch ein:

„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 (= Nichtwohngrundstücke) mit erheblichen Wohnnutzungsanteilen gibt. Hier kommt der niedrige Hebesatz nur einem kleinen Teil der eigentlich begünstigungsfähigen Gruppe zugute.“ (S. 48 f.)

(Nur) wenn in Ihrer Gemeinde Anzeichen für eine solche Extremkonstellation bestehen, sollte dem vor Ort vertieft nachgegangen werden, weil die für eine verhältnismäßige Regelung notwendige Zielgenauigkeit ggf. nicht mehr ausreicht.

3. Folgen im Falle unwirksamer Satzungen

Im Vorfeld der Erstellung des Rechtsgutachtens ist an die Geschäftsstelle mehrfach die Frage herangetragen worden, welche Folgen es für Gemeinden hätte, wenn sich die Regelung differenzierender Hebesätze später als rechtswidrig erweisen sollte. Vor diesem Hintergrund haben wir darauf gedrungen, auch diese Frage im Rechtsgutachten beantworten zu lassen.

Wir dürfen insofern auf die ausführliche Darstellung auf S. 62 ff. des Gutachtens verweisen, die im Übrigen für kommunale (Steuer-)Satzungen generell von Interesse ist.

4. Differenzierung hat nach wie vor (nur) Optionscharakter

Die vorstehenden Ausführungen sind nicht in dem Sinne misszuverstehen, dass die Geschäftsstelle die Festsetzung differenzierter Hebesätze als solche empfiehlt oder das Rechtsgutachten Gemeinden, die nicht differenzieren wollen, die Argumentationsbasis genommen hätte.

Die Geschäftsstelle sieht keinen Grund, ihre Kritik am nordrhein-westfälischen Grundsteuerhebesatzgesetz, wie sie in vergangenen Schnellbriefen und Stellungnahme zum Ausdruck kam, grundsätzlich zu revidieren. Lediglich die mit einer Hebesatzdifferenzierung zusammenhängenden Rechtsunsicherheiten erscheinen nach Vorlage des Gutachtens in einem anderen Licht und dürften die politische Entscheidung *für* eine Differenzierung erheblich erleichtern.

Umgekehrt bleibt es dabei, dass auch mit Vorlage des Gutachtens das mit einer Differenzierung zusammenhängende Prozessrisiko auf die Gemeinden verlagert bleibt. Dies gilt sowohl mit Blick auf das materielle (Rest-)Risiko – also die Frage, ob die Verwaltungsgerichtsbarkeit die Rechtslage möglicherweise anders einschätzt als die Gutachter – als auch mit Blick auf das Risiko, dass die Differenzierung als solche zusätzliche Rechtsbehelfsverfahren auslösen könnte. Die Grundsteuerbescheide lieferten insofern einen eigenständigen Angriffspunkt, während gegen einen Differenzierungsverzicht gerichtete Rechtsbehelfe mangels eines subjektiv-öffentlichen Rechts auf Differenzierung (dazu auch im Gutachten S. 77 f.) von vornherein unzulässig wären.

Nach allem bleibt es der örtlichen Willensbildung überlassen, wie mit der Differenzierungsoption umgegangen werden soll. Beide zur Verfügung stehenden Alternativen erscheinen im Ergebnis sowohl rechtlich als auch politisch vertretbar.

Mit freundlichen Grüßen
In Vertretung

gez. Claus Hamacher

Anlage