



Herbsttagung des Fachverbandes der Kämmerinnen und Kämmerer in NRW e.V.

Verfassungsrechtliche Risiken differenzierender Grundsteuerhebesätze

Soest, 4. November 2024



Übersicht

I. Hintergrund

- Urt. des BVerfG v. 10.4.2018 - 1 BvL 11/14 u.a.
- Grundsteuerreformgesetz

II. Grundsteuerhebesatzgesetz

- Motive, Regelungszwecke

III. Verfassungsrechtliche Würdigung

- Grundlagen
- Gleich- und Ungleichbehandlungen
- Rechtfertigungsanforderungen

IV. Überprüfung einer Hebesatzsatzung durch das OVG



I. Hintergrund

Urt. des BVerfG v. 10.4.2018 - 1 BvL 11/14 u.a.

- Verfassungswidrigkeit betraf Regelungen zur Bemessungsgrundlage der Grundsteuer, nicht die Ausgestaltung des (einheitlichen) Hebesatzes
- Bewertungsregeln ermöglichten **in ihrer Relation** keine realitätsnahe Bewertung der Grundstücke:

Rn. 139:

„Die danach rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlungen betreffen nicht die generelle Unterbewertung von Grundvermögen, die ohnehin zu keinen Nachteilen bei der Grundsteuerbelastung führen könnte. Vielmehr verschiebt die Bewertung des Grundvermögens diese intern, weil die **Veränderung der Wertverhältnisse** seit der Hauptfeststellung 1964, **die zu je unterschiedlichen Abweichungen** von der Zielgröße Verkehrswert führen, in dem bestehenden Bewertungssystem **nicht abgebildet werden können.**“

→ unterschiedliche Bewertung (iSe ungleichen Unterbewertung) führt zur unterschiedlicher Verteilung der Steuerlast, die sich von gleichmäßiger, an Einheitswerten orientierter Lastenverteilung löst



I. Hintergrund

Urt. des BVerfG v. 10.4.2018 - 1 BvL 11/14 u.a.

Rn. 139: „Es ist unbestritten, dass die Bewertungsregeln der Einheitsbewertung bei bebauten Grundstücken sowohl nach dem Ertragswertverfahren wie auch - **allerdings regelmäßig in geringerem Maße** - nach dem Sachwertverfahren zu einer gemessen am Verkehrswert generellen Unterbewertung des Grundvermögens führen.“

Rn. 141: Substantielle und weitgreifende Ungleichbehandlung wie bei den hier festgestellten Wertverzerrungen im Kernbereich einer Steuererhebung vermögen Geringfügigkeitserwägungen jedenfalls nicht zu rechtfertigen

Rn. 130: „[Der Gesetzgeber] hat damit aber keinen Differenzierungszweck erkennen lassen, der auf seine Tragfähigkeit zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen geprüft werden könnte.“

→ Bloßes „Nicht-weiter-Handeln“, keine zielgerichtete Maßnahmen zur Verwaltungsvereinfachung oder auch Förderungsabsicht

→ (Tendenzielle) Privilegierung von Wohngrundstücken

→ **NW GrStHsG strebt – punktuell – die Wiederherstellung der Privilegierung an.**



I. Hintergrund

Grundsteuerreformgesetz v. 26.11.2019

Kernaussagen nach BT-Drs. 19/13453 („Bundesmodell“)

- „Das Bewertungs- und Grundsteuerrecht bleibt in seiner Grundstruktur erhalten und wird unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts sowie unter weitgehender Nutzbarmachung automationstechnischer Möglichkeiten fortentwickelt.“
- Bundesgesetzgeber: Grundsteuerreform soll **insgesamt aufkommensneutral** ausgestaltet werden

Bei Wahrung von Aufkommensneutralität:

- Neuverteilung der Gesamt-Steuerbelastung für Wohn-/Nichtwohngrundstücke (s.o.)
- Verschiebungen der Belastung zwischen Grundstücksarten als Folge der „ungleichen Unterbewertungen“
- Ausmaß gemeindeabhängig
- Vgl. auch LT-Drs. 18/9242



Hintergrund

Hebesatzdifferenzierung nach dem GrStG

§ 25 Abs. 4 Satz 1 GrStG:

Der Hebesatz muß **jeweils einheitlich** sein

1. für die in einer Gemeinde liegenden Betriebe der Land- und Forstwirtschaft;
2. für die in einer Gemeinde liegenden **Grundstücke**.



II. Nordrh.-Westf. Grundsteuerhebesatzgesetz

Normtext: § 1 NWGrStHsG

(1) 1 Abweichend von § 25 Absatz 4 des Grundsteuergesetzes (...) muss der Hebesatz (...) **jeweils einheitlich sein**

1. für die in einer Gemeinde liegenden Betriebe der Land- und Forstwirtschaft,
2. für die in einer Gemeinde liegenden unbebauten Grundstücke (§ 247 des Bewertungsgesetzes) und bebauten Grundstücke, die gemäß § 250 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes im Sachwertverfahren zu bewerten sind (**Nichtwohngrundstücke**) und
3. für die in einer Gemeinde liegenden bebauten Grundstücke, die gemäß § 250 Absatz 2 des Bewertungsgesetzes im Ertragswertverfahren zu bewerten sind (**Wohngrundstücke**).

2 Der **einheitliche Hebesatz** für die unter **Satz 1 Nummer 2 fallenden Grundstücke** darf nicht niedriger sein als **der einheitliche Hebesatz für die unter Satz 1 Nummer 3 fallenden Grundstücke**. 3 Die Gemeinde kann für die in Satz 1 Nummer 2 und 3 genannten Grundstücke einen zusammengefassten Hebesatz in identischer Höhe festlegen. (...)



II. Grundsteuerhebesatzgesetz – Motive

- Feststellung, dass die auf die verschiedenen Grundstücksarten entfallenden Messbetragsvolumina unter Berücksichtigung der angestrebten Aufkommensneutralität in unterschiedlicher Weise zum Aufkommen beitragen.
- Dies soll durch einen Vergleich bau- und wertgleicher Immobilien untermauert werden.
- „Die Grundsteuerreform des Bundesmodells bedarf also einer Erweiterung, mit der den Kommunen – optional – ein gesondertes Hebesatzrecht für Wohn- und Nichtwohngrundstücke eingeräumt wird, **mit der die regionalen Abweichungen erforderlichenfalls abgedeckt werden können.**“ (S. 2)
- Daher sei landeseinheitliche Differenzierung der Grundsteuermesszahlen nicht zielführend
- Gemeindebezogene Hebesatzdifferenzierung soll es ermöglichen, Belastung zwischen Wohngrundstücken und Nichtwohngrundstücken **regionalverantwortlich** zu steuern.



II. Grundsteuerhebesatzgesetz – Motive

- „Dies eröffnet den Kommunen die Möglichkeit, im Rahmen der Grundsteuer eigene politische Lenkungsziele festzulegen, die auf der 1. Stufe (Bewertungsebene) rechtlich nicht zulässig wären, beispielsweise die Förderung des Wohnens als hohes soziales Gut oder die Steigerung der Attraktivität der Kommune als Wirtschaftsstandort.“

Verfassungsrechtliche Folgen:

- „[...] Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird durch das optionale Hebesatzrecht in der Region erst ermöglicht.“ (LT-Drs., S. 2f.) - Aussage zumindest missverständlich
- **Aber: Ungleichbehandlungen, die der Bundesgesetzgeber infolge der Entscheidung des BVerfG zu beseitigen suchte, werden so wieder herbeiführt.**

→ erheblicher Rechtfertigungsbedarf



II. Grundsteuerhebesatzgesetz - Zwecke

Auswertung Begründung des Gesetzesentwurfs:

- (I.) kein Bedürfnis für landesweite Begünstigung von Wohngrundstücken
- (II.) kein Bedürfnis für Begünstigung von Gewerbebetrieben
- (III.) ein Bedürfnis nach **Reduzierung von Belastungsunterschieden zwischen Gemeinden**
 - **Aber:** Gemeindeabhängig unterschiedliche Grundsteuerbelastung ist systemimmanent; von Verfassungswegen ergibt sich hieraus kein Handlungsgebot
- (IV.) ein Bedürfnis **für gemeindespezifische Begünstigung von Wohngrundstücken**
- (V.) **Allg. Politische Lenkungsziele**
 - Förderung des Wohnens & Steigerung der Attraktivität als Wirtschaftsstandort



II. Grundsteuerhebesatzgesetz – „Warnhinweis“

Hinweise an kommunale Satzungsgeber in der Entwurfsbegründung:

- Es obliegt es den Kommunen, bei einer Differenzierung der Hebesätze hinreichende verfassungsrechtliche Rechtfertigungsgründe darzulegen.
- Bei der Ausgestaltung des differenzierenden Hebesatzrechts müssen sich die Kommune innerhalb verfassungsrechtlicher Grenzen bewegen und dürfen die Eigentümerinnen und Eigentümer einer Grundstücksart nicht unverhältnismäßig stark belasten (Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes).
- Nutzt eine Kommune die Option, muss sie die Gründe für die von ihr gewählte Differenzierung darlegen, um verfassungsrechtlich abzusichern, dass die Grenzen des Gleichbehandlungsgebots (Artikel 3 GG) trotz der differenziert getroffenen Belastungsentscheidung oder der Lenkungsmaßnahmen nicht überschritten werden.



III. Verfassungsrechtliche Würdigung

Grundlagen

Art. 3 Abs. 1 GG...

- gebietet es, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.
- gilt im Steuerrecht für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen.
- lässt Differenzierungen zu, die jedoch der Rechtfertigung durch Sachgründe bedürfen, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung **angemessen** sind.
- erlaubt in diesem Rahmen auch die Verwirklichung von Lenkungs Zwecken.

Ausgangslage: Hat der Gesetzgeber den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abgebildet, so muss *grundsätzlich* ein *einheitlicher Steuer- bzw. Hebesatz* Anwendung finden.



III. Ungleich-/Gleichbehandlungen

- **Kumulationswirkung**
- **Ungleichbehandlung von Wohn- und Nichtwohngrundstücken, selbst wenn letztere dem Wohnen dienen**

→ Die Bezeichnung „Nichtwohngrundstück“ ist missverständlich, da auch die nach § 250 Abs. 3 BewG im Sachwertverfahren zu bewertenden Grundstücke – insb. gemischt genutzte Grundstücke im Sinne des § 250 Abs. 3 Nr. 2 BewG – in erheblichem Maße dem Wohnen dienen können.

→ Förderung von Wohnnutzungen: Rechtfertigung der mangelnden Privilegierung von Wohnnutzungen auf Nichtwohngrundstücken?

→ Pauschale Begünstigung aller **Wohngrundstücke** – *nicht von Wohnungen!* – **provoziert Ungleichbehandlungen**

→ Fall zulässiger typisierender Betrachtung?

→ Möglichkeit der Vermeidung der Ungleichbehandlung durch Betroffene?



III. Ungleich-/Gleichbehandlungen

- **Ungleichbehandlung von Wohn- und Nichtwohngrundstücken, selbst wenn letztere dem Wohnen dienen**

→ Alternativ: Ziel: „Nur“ Abmilderung der reformbedingter Mehrbelastung?

→ Dann *keine* allg. Förderung des Wohnens!

→ erhebliche Zweifel an der Zielgenauigkeit der Abmilderung einer generellen Mehrbelastung

→ Mglw. erhebliche „Mitnahmeeffekte“ bzgl. Eigentümer anderer, Wohngrundstücke

→ Befristung, Begründungsaufwand...



III. Ungleich-/Gleichbehandlungen

- **Ungleichbehandlung von Wohnnutzungen (Wohngrundst.) und gewerblichen Nutzungen (Nichtwohngrundst.)**

→ Entlastung von Nebenkosten legitimes Ziel, aber:

→ einheitlicher Steuergegenstand „Grundstücke“

→ würde für (weit überwiegende) Mehrzahl der Steuerpflichtigen eine Steuerbegünstigung gelten, würde die „Regel“-Besteuerung zur Ausnahme

- **Gleichbehandlung von Wohngrundstücken unabhängig von tatsächlicher Steuer-Mehrbelastung**

→ Rechtfertigung typisierender Betrachtungsweise?



III. Typisierende Betrachtung

Begriff und Voraussetzungen:

Zusammenfassung in wesentlichen Elementen gleich gearteter Lebenssachverhalte (hier: Grundstücken im Sinne des § 249 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 BewG zulässig, wenn die durch sie eintretenden Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.

→ Mindestanforderung an Typisierung bei Anwendung des § 1 NWGrHsG

- weit überwiegend Wohngrundstücke (und nicht: Nichtwohngrundstücke) müssten von einer Höherbelastung (erheblich) betroffen sein *und*
- unter diesen Wohngrundstücken darf lediglich eine verhältnismäßig geringe Zahl von Wohngrundstücken *nicht* von einer Höherbelastung betroffen sein.



III. Weitere Aspekte der Verhältnismäßigkeit Bedürfnis nach/Ausmaß der Ungleichbehandlung

- Höhe der Mehrbelastung bei Wohngrundstücken
 - einerseits könnte hohe Mehrbelastung für ein erhöhtes Bedürfnis nach Absenkung des Hebesatzes sprechen
 - andererseits: „Gegenfinanzierung“ zu Erreichung von Aufkommensneutralität – spiegelbildliche Mehrbelastung von Nichtwohngrundstücken verstärkt Ungleichbehandlung
- Kumulationswirkung bei Privilegierungen möglich
- Alternative: Steuerung über Gewerbesteuer?



IV. Überprüfung einer Hebesatzsatzung durch das OVG

- Kommunale Hebesatzsatzung ist Gegenstand der Normenkontrolle durch das Obergerverwaltungsgericht.
- Bei Verfassungswidrigkeit wird sie „für unwirksam“ (§ 47 Abs. 5 Satz 2 Satzteil 1 VwGO) erklärt
 - wohl keine Unvereinbarkeitsentscheidung
- Wirkung der Entscheidung: § 183 VwGO gilt entsprechend.
 - (wohl) h.M.: bestandskräftige Verwaltungsakte, die auf der für unwirksam erklärten Norm beruhen, bleiben unberührt
 - keine Vollstreckung
- Rückwirkende Änderung? § 25 Abs. 3 GrStG beachten



IV. Wiederaufleben älterer Satzungen bei Unwirksamkeit einer jüngeren Satzung?

- Nach § 25 Abs. 2 GrStG ist der Hebesatz für ein oder mehrere Kalenderjahre, *höchstens jedoch für den Hauptveranlagungszeitraum der Steuermessbeträge*, festzusetzen.
 - Gem. § 36 Abs. 2 S. 2 GrStG beginnt am 01.01.2025 ein neuer Hauptveranlagungszeitraum
→ Festsetzung der Hebesätze, die für einen früheren Zeitraum und bis auf weiteres galt, kann nicht weiterhin wirksam bleiben.
 - Zweck des § 25 Abs. 2 GrStG
 - Zeitliche Begrenzung soll berücksichtigen, dass sich die Besteuerungsgrundlagen im Rahmen einer nachfolgenden Hauptveranlagung derart ändern können bzw. regelmäßig derart ändern dürften, dass eine Neufestsetzung der Hebesätze zwingend geboten ist
 - Dieser Zweck tritt angesichts der zu erwartenden erheblichen Veränderungen der Grundstücksbewertungen i.R.d. der Grundsteuerreform besonders deutlich zutage.
- ein Wiederaufleben älterer (Hebesatz-)Satzungen ist mangels Fortgeltung über den 31.12.2024 hinaus nicht möglich.



Kontakt

Univ.-Prof. Dr. Steffen Lampert

Professor für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
am Institut für Staats-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht
Universität Osnabrück

Martinistraße 8
49078 Osnabrück

+49 541 / 969 6168
slampert@uos.de