

Austausch FM NRW, Kommunen u. Prof. Krumm zu Klageverfahren Hebesatzdifferenzierung

Termin 20.01.2026, 9-11 Uhr

I. Einordnung des VG-Urteils zur Hebesatzdifferenzierung (Nichtwohnen)

1. Materielle Nichtigkeit – Klarstellung

Das Gericht hat formelle Satzungsmängel ausdrücklich ausgeschlossen.

→ Klarstellung: Beruht die Rechtswidrigkeit der Hebesatzregelung für Nichtwohngrundstücke ausschließlich auf materiellen Gründen, insbesondere auf einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz bzw. auf einer fehlenden sachlichen Rechtfertigung der Differenzierung?

Auffassung FM: Ja. Die Entscheidung beruht auf materiellen Gründen, insbes. auf der fehlenden sachlichen Rechtfertigung des Hebesatzes für Nichtwohngrundstücke.

2. Rechtsfolge der materiellen Nichtigkeit

Besteht Einigkeit, dass sich die Nichtigkeit ausschließlich auf den Hebesatz für Nichtwohngrundstücke bezieht?

Auffassung FM: Ja. Im Urteil heißt es, dass das Vorbringen der Klägerseite durchgreife „soweit“ der Hebesatz für Nichtwohngrundstücke zugrunde gelegt wurde. Nur für diesen Hebesatz mangle es lt. Begründung an einer sachlichen Rechtfertigung. Den Hebesatz für Wohngrundstücke hat die Kammer indes nicht für nichtig erklärt. Das ergibt sich u.E. auch aus dem Passus auf S. 21 im „Essener“ Urteil: „Dementsprechend ist § 2 Nr. 2 HSS (...) nichtig.“ -> § 2 Nr. 2 HSS (Satzung Essen):

§ 2 Festsetzung der Hebesätze für die Grundsteuer

Die Stadt Essen erhebt Grundsteuer mit folgenden Hundertsätzen des Steuermessbetrags oder des Zerlegungsanteils (Hebesätzen):

1. für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A)
390 v. H.
2. für die **unbebauten Grundstücke** (§ 247 des Bewertungsgesetzes) und bebauten Grundstücke, die gemäß § 250 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes im Sachwertverfahren zu bewerten sind (**Nichtwohngrundstücke**, Grundsteuer B1)
1.290 v. H.
3. für die bebauten Grundstücke, die gemäß § 250 Absatz 2 des Bewertungsgesetzes im Ertragswertverfahren zu bewerten sind (Wohngrundstücke, Grundsteuer B2)
655 v. H.

→ Wird damit rechtlich fingiert, dass es zu keinem Zeitpunkt einen wirksamen Hebesatz für Nichtwohnen gegeben hat?

Auffassung FM: Ja. Nichtig bedeutet, dass die Satzung in dem betreffenden Umfang von vorneherein keinen Bestand hatte. Feststellung der teilweisen Nichtigkeit der Hebesatzsatzung führt zur Rechtswidrigkeit der auf Grundlage der nichtigen Regelung ergangenen Bescheide, aber nicht zu deren Nichtigkeit. Sofern die Bescheide nicht durch Einspruch angefochten sind oder aus anderen Gründen „offen“ sind (z.B. § 164 AO), kommt eine Änderung grds. nicht in Betracht. Die Feststellung der Nichtigkeit der HSS stellt weder eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache i.S.d. § 173 AO noch ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 AO dar.

Ergänzung Prof. Dr. Krumm: Zudem gilt auch die Vollstreckungssperre des § 47 Abs. 5 Satz 3 VwGO i.V.m. § 183 VwGO nicht. Denn es fehlt an einer Unwirksamkeitserklärung durch das OVG als Ergebnis eines Normenkontrollverfahrens. Die inzidente Nichtigerklärung durch das VG im Rahmen der Anfechtungsklage wird von § 47 Abs. 5 Satz 3 VwGO i.V.m. § 183 VwGO nicht erfasst – auch nicht analog (so BVerwG, Urteil vom 26.5.1967 – VII C 69/65, BVerwGE 27, 141; Pietzner in Schoch/Schneider, § 183 VwGO Rz. 23; Redeker/Kothe/von Nicolai in Redeker/von Oertzen, 17. Aufl. 2022, § 183 VwGO Rz. 1).

3. Teilnichtigkeit

Besteht Einigkeit, dass sich die Nichtigkeit nur auf den Hebesatz Nichtwohnen bezieht?

→ Der Hebesatz für Wohngrundstücke bleibt hiervon unberührt?

Auffassung FM: Wegen der einschränkenden Formulierung des Urteils u.E. zutreffend.

II. Hebesatzdogmatik: § 27 Abs. 2 GrStG / „erstmalige Festsetzung“

4. Erstmalige Festsetzung vs. Hebesatzänderung

Wenn der Hebesatz Nichtwohnen nichtig war:

→ Handelt es sich bei einer neuen Regelung für 2025 zwingend um eine erstmalige wirksame Festsetzung und nicht um eine Hebesatzänderung?

Auffassung FM: Ja.

Wenn eine Gemeinde eine Hebesatzsatzung beschließt, die sich später als nichtig herausstellt, darf sie diese Satzung rückwirkend „reparieren“, solange der Hebesatz nicht höher wird, als in der ursprünglichen – wenn auch ungültigen – Satzung. Die rückwirkende Reparatur einer nichtigen Hebesatzsatzung stellt keine Erhöhung i.S.d. § 25 Abs. 3 Satz 2 GrStG dar, weil der Steuerpflichtige aufgrund der ursprünglichen (wenn auch nichtigen) Satzung bereits mit dieser Belastung rechnen musste und somit kein schutzwürdiges Vertrauen besteht. Rückwirkende Regelungen sind daher zulässig, solange sie keine höhere Belastung bewirken. Für die Frage der „Erhöhung“ ist auf den zuletzt festgelegten (wenn auch nichtigen) Hebesatz (für Nichtwohngrundstücke) abzustellen. Im Fall einer nur teilweisen Nichtigkeit der Hebesatzsatzung (beschränkt auf Nichtwohngrundstücke) ist aus unserer Sicht eine rückwirkende Anhebung des Hebesatzes für Wohngrundstücke nach dem 30.6 unzulässig. Denn § 25 Abs. 3 Satz 2 GrStG schützt gerade vor einer rückwirkenden Höherbelastung, sodass insoweit ein schutzwürdiges Vertrauen der Steuerpflichtigen besteht, vgl. hierzu Krumm/Paeßens, § 25 GrStG, Rn. 35a

Folgefrage:

Greift § 27 Abs. 2 GrStG dann gerade nicht, weil es an einem wirksam festgesetzten „vorherigen“ Hebesatz fehlt?

Auffassung FM: Ja.

§ 27 Abs. 2 GrStG umfasst nach hiesiger Auffassung nicht den Fall einer nichtigen und sodann reparierten Hebesatzsatzung. Der Wortlaut der Norm stellt explizit auf eine Änderung ab, an der es hier fehlt, wenn der Hebesatz durch eine „Satzungsreparatur“ erstmals wirksam beschlossen wird, vgl. auch Krumm/Paeßens, § 25 GrStG Rn. 35a und § 27 GrStG Rn. 15.

Gemäß § 47 Abs. 5 Satz 3 VwGO bleiben formell bestandskräftige Verwaltungsakte von einer Unwirksamkeitserklärung unberührt, jedoch gilt ein Vollstreckungsverbot. Es ist nicht erkennbar, dass der Grundsteuer-Gesetzgeber, von dieser Regelung abweichen wollte.

5. Zuletzt festgesetzter Hebesatz

Was ist in dieser Konstellation rechtlich der zuletzt wirksam festgesetzte Hebesatz?

- der einheitliche Hebesatz vor Einführung der Differenzierung?

oder:

- kein Hebesatz, weil die Differenzierung nie wirksam war?

Welche Meinung vertreten die Teilnehmer und das FM NRW als landesweite Orientierung?

Auffassung FM: Es gibt für Nichtwohngrundstücke keinen zuletzt wirksam festgesetzten Hebesatz, da dieser vom Gericht für nichtig erklärt wurde (zur Begründung siehe oben). Der einheitliche Hebesatz vor Einführung der Differenzierung fußt auf dem alten (verfassungswidrigen) Recht und dürfte u.E. nicht mehr als Orientierungsmaßstab dienen.

III. Bestandskraft 2025 und Folgerungen

6. Bestandskraft als Ausgangspunkt

Gemeinsames Verständnis:

→ Bestandskräftige Grundsteuerbescheide 2025 bleiben bestandskräftig.

Auffassung FM: Ja, siehe oben zu Ziff. I.2.

7. Korrekturen nur bei Satzungsänderung

Korrekturen würden nur dann ausgelöst,

- wenn eine Änderung oder Neufassung der Hebesatzsatzung 2025 erfolgt
- und diese rechtlich auf bereits erlassene Bescheide durchschlägt.

→ Bestätigung dieser Linie durch FM / Gutachter?

Auffassung FM: Differenziert zu betrachten.

Änderung der Hebesatzsatzung (inkl. des Hebesatzes für Wohngrundstücke; da in Bezug auf Nichtwohngrundstücke keine Änderung mögl., siehe oben): Gem. §. 27 Abs. 2 GrStG sind alle Grundsteuerfestsetzungen zu ändern.

Neufassung bzw. erstmalige Festsetzung eines wirksamen Hebesatzes für Nichtwohngrundstücke, ohne den für Wohngrundstücke zu ändern (=rückwirkende Reparatur der Satzung): Der erstmals wirksame Hebesatz für Nichtwohngrundstücke ist in allen offenen Fällen zu berücksichtigen. Gemeint sind damit v.a. Grundsteuerfestsetzungen, die aufgrund eines Rechtsbehelfs noch nicht formell bestandskräftig geworden sind.

Aber Achtung: bei Änderungen aufgrund von geänderten Grundlagenbescheiden (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 S. 1 AO) ist der Änderungsrahmen zu beachten: Die Auswertung eines Grundlagenbescheids ist nur insoweit zulässig, als die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht. Daher darf der Folgebescheid nicht im Bereich von Besteuerungsgrundlagen geändert werden, über die der Grundlagenbescheid keine Aussage enthält. Andere Besteuerungsgrundlagen, die weder Gegenstand des Grundlagenbescheids sind, noch durch seinen Regelungsgehalt beeinflusst werden, dürfen aus Anlass der Anpassung nicht Gegenstand einer Änderung sein. Infolgedessen erlaubt die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO keine darüber hinausgehende Korrektur. Eine Gesamtaufrollung des Folgebescheids ist nicht zulässig (BFH v. 3.7.1964, VI 78/63 S, BStBl III 1964, 566; v. 11.4.1990, I R 82/86, BFH/NV 1991, 143).

Ergänzung Prof. Dr. Krumm: Das setzt sich auf der prozessualen Ebene fort: Wird der nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 AO geänderte Grundsteuerbescheid angefochten, gilt § 351 Abs. 1 AO i.V.m. § 1 Abs. 2 AO. Die Wirkung dieser Norm wird vor allem bei Herabsetzungen der Grundsteuer (nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 AO, weil z. B. der Grundsteuerwert und sodann auch der Grundsteuermessbetrag herabgesetzt wurde). Es existiert in diesem Fall – wie bei jeder Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheides zugunsten des Steuerpflichtigen – kein „Änderungsrahmen“, den der Steuerpflichtige angreifen könnte (vgl. Rätke in Klein, 19. Aufl. 2025, § 351 AO Rn. 11).

Noch zu prüfen wäre, ob in Fällen einer Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen (d. h. nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 AO wäre bis isolierter Betrachtung die Grundsteuerfestsetzung zu erhöhen, weil z. B. der Grundsteuerwert und sodann auch der Grundsteuermessbetrag erhöht wurden), eine Saldierung nach § 177 AO i. V. m. § 1 Abs. 2 Nr. 4 AO in Betracht kommen könnte, also im Umfang der Änderung der Hebesatz laut Neufassung der Hebesatzsatzung berücksichtigt werden könnte. Nach dieser Norm „sind, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind“ (§ 177 Abs. 1 AO). Materielle Fehler in diesem Sinne sind alle Fehler einschließlich offener Unrichtigkeiten, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweichen (so verkürzt § 177 Abs. 3 AO). Nach allgemeiner Ansicht wird der Fehlerbegriff weit verstanden; hierunter soll jede objektive Unrichtigkeit des Tenors fallen (Loose in Tipke/Kruse, § 177 AO Rz. 4 m. Nachw.). Ob die Nichtigkeit bzw. Teilnichtigkeit der Hebesatzsatzung einen materiellen Fehler i.S.d. § 177 AO darstellt und § 177 AO insoweit Anwendung findet, ist nach dem für Realsteuern geltenden Verfahrensrecht zu beurteilen. Rechtsprechung zu dieser Frage ist hier bisher nicht bekannt.

I.Ü. siehe Ausführungen zu § 27 Abs. 2 GrStG und den verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeiten oben.

Auffassung Prof. Dr. Krumm: Es spricht aber viel dafür, dass die Nichtigkeit der Hebesatzsatzung ein materieller Fehler i. S. v. § 177 AO ist. Denn ohne einen wirksamen Hebesatz ist überhaupt keine Steuer entstanden, aber gleichwohl ist Steuer festgesetzt. Wenn man annimmt, dass § 177 AO einschlägig ist, bedeutet dies letztlich, dass eine Änderung zu unterbleiben hat; es bleibt bei der bisherigen Festsetzung.

Dies alles dürfte m. E. auch dann gelten, wenn die Änderung auf Grundlagenbescheidebene die Grundstücksart betrifft, d. h. es muss aufgrund der Änderung erstmals der Hebesatz für Nichtwohngrundstücke angewendet werden (Beispiel: Zuerst lautete die Feststellung auf Mietwohngrundstück, dann erfolgt eine Änderung z. B. nach § 172 AO auf Geschäftsgrundstück). Denn auch in diesem Fall ist die Grundsteuerfestsetzung nur betragsmäßig zu ändern (und nicht: aufzuheben und neu zu erlassen). Dementsprechend bestimmt auch in diesem Fall § 351 Abs. 1 AO, dass der Bescheid nicht insgesamt anfechtbar ist, aber zugunsten des Steuerpflichtigen dürfte § 177 AO wirken.

Damit allerdings kein Missverständnis entsteht: Solange die Entscheidung des VG Gelsenkirchen nicht rechtskräftig ist, sollte die Gemeinde nicht im vorausgehenden Gehorsam den § 177 AO zugunsten der Steuerpflichtigen anwenden. Solange die Satzung nicht vom Rat der Stadt selbst oder von der Aufsichtsbehörde aufgehoben oder vom OVG in einem Verfahren nach § 47 VwGO für unwirksam erklärt wird (§ 47 Abs. 5 Satz 2 VwGO), muss die Gemeinde meines Erachtens davon ausgehen, dass die Satzung existiert. Vor allem würde sich dann auch folgendes Risiko für die Gemeinde ergeben: Wenn der geänderte Bescheid unter Anwendung des § 177 AO zugunsten des Steuerpflichtigen wirksam wird, aber später das OVG / das BVerwG (wer auch immer die letzte Instanz sein wird) die Wirksamkeit der Satzung bestätigt, dann könnte man wohl nicht mehr an den Bescheid ran (ich sehe jedenfalls nicht wie) und es würde bei der niedrigeren Festsetzung bleiben, obwohl diese rechtswidrig ist (zur Frage, wie man damit in der Schwebezeit umgeht, siehe unten). Daher sollte m. E. unter der Prämisse geändert werden, dass die Satzung wirksam ist (siehe aber auch unten zum Umgang mit dem Musterverfahren).

IV. Umgang mit dem Haushaltsjahr 2025 und den unmittelbaren Folgewirkungen

8. Ausgangslage 2025 – fehlende Vollzugsgrundlage

Für das Haushaltsjahr 2025 ist der Hebesatz für Nichtwohngrundstücke aufgrund der gerichtlichen Entscheidung materiell nichtig. Damit fehlt für diesen Teilbereich derzeit eine tragfähige Rechtsgrundlage für den weiteren Vollzug der Grundsteuer.

Zugleich ist davon auszugehen, dass sich die Fallzahlen im Jahr 2025 noch erheblich verändern werden, da

- ca. 7.000 Schätzungsbescheide bestehen und
- ca. 20.000–25.000 Einsprüche (NW+W) bzw. noch nicht entschiedene Fälle bei der Finanzverwaltung anhängig sind,

aus denen fortlaufend Änderungsmitteilungen und neue Grundlagenbescheide resultieren können.

Rückstellungsrisiko:

Auffassung FM: Rückstellungs- oder Ausfallrisiko betrifft „offene“ Fälle (Fälle, die durch Einspruch angefochten oder sonst noch änderbar sind z.B. nach § 164 AO in Höhe der Differenz zwischen nichtigem und ggf. neu festgesetztem Hebesatz) und alle Fälle, in denen noch keine Zahlung erfolgt ist, auch bestandskräftige Fälle. Wegen des Vollstreckungsverbotes (siehe oben) kann keine Vollstreckung erfolgen, auch wenn kein Einspruch eingelegt wurde und der Bescheid bestandskräftig geworden ist.

Zur Vollstreckung siehe oben.

9. Vollzug von Änderungsmitteilungen ohne wirksame Satzungsgrundlage

Vor diesem Hintergrund stellt sich für die Kommunen die zentrale Vollzugsfrage, wie mit Änderungsmitteilungen für 2025 umzugehen ist, wenn der anzuwendende Hebesatz nicht wirksam festgesetzt ist.

Klärungsbedarf besteht insbesondere hinsichtlich folgender Punkte:

- Besteht eine rechtliche Verpflichtung, Änderungsmitteilungen und neue Grundlagenbescheide für Nichtwohngrundstücke 2025 zu verarbeiten, obwohl keine wirksame Hebesatzsatzung vorliegt?

Auffassung FM: Ja, aber s.u.

- Oder ist es rechtlich zulässig – ggf. sogar geboten –, die Auswertung solcher Fälle bis zu einer Klärung der Rechtslage auszusetzen, um die Erteilung weiterer rechtswidriger Bescheide zu vermeiden?

Auffassung FM: Nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Folgebescheide anzupassen, wenn ein erstmaliger oder geänderter Grundlagenbescheid ergeht. Die Anpassung des Folgebescheides steht nicht im Ermessen der Behörde. Die Änderung des Folgebescheides ist zulässig bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist des Folgebescheides. Nach § 171 Abs. 10 AO endet die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid insoweit, wie der Grundlagenbescheid bindend ist, nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Erlass des Grundlagenbescheides. Der für den Erlass des Folgebescheides zuständigen Stelle steht also jedenfalls eine Frist von zwei Jahren zur Auswertung zu.

Ergänzung Prof. Dr. Krumm: M. E. stellt sich die Frage, was die Gemeinden tun können, damit nicht jede Erhöhung der Grundsteuer nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 AO zu einem weiteren Klageverfahren führt:

(1) In NRW ist gegen den Grundsteuerbescheid der Widerspruch statthaft (§ 110 Abs. 2 Nr. 7 JustG NRW i. V. m. § 68 VwGO). Es gibt in der VwGO keine Vorschrift, die eine Aussetzung des Widerspruchsverfahrens wegen eines vorgreiflichen Musterverfahrens ins Ermessen der Behörde stellt (so jedenfalls die wohl überwiegende Meinung, Nachweise bei Porsch in Schoch/Schneider,

§ 75 VwGO Rz. 8c). Wenn also der Steuerpflichtige mit der Aussetzung nicht einverstanden ist, läuft die Gemeinde Gefahr, dass eine Untätigkeitsklage erhoben wird. Insoweit lässt sich jedenfalls nicht mit Sicherheit sagen, dass das Abwarten eines Musterverfahrens als hinreichender Grund für ein Zuwarten anerkannt wird (die Rechtsprechung scheint hier eher zurückhaltend zu sein, siehe wiederum Porsch in Schoch/Schneider, § 75 VwGO Rz. 8c mit Nachweisen). Wenn allerdings der Steuerpflichtige der Aussetzung zustimmt, dann braucht die Behörde auch nicht entscheiden und kann das Widerspruchsverfahren aussetzen (Porsch in Schoch/Schneider, § 75 VwGO Rz. 8c). Man wird den Steuerpflichtigen dann aber ggfs. auch anbieten müssen, dass der Bescheid solange von der Vollziehung ausgesetzt wird.

(2) Man kann zudem erwägen, ob die Ungewissheit über die Wirksamkeit der Hebesatzsatzung ein Fall des § 165 Abs. 1 AO und bejahendenfalls sich eine vorläufige Steuerfestsetzung anbietet.

(a) Im Krumm/Paeßens, 2. Aufl. 2025, § 27 GrStG Rz. 9 bejahe ich diese Frage. Wörtlich heißt es dort: „Einzig (praktisch) denkbarer Anwendungsfall für einen dem Grundsteuerbescheid beizufügenden Vorläufigkeitsvermerk dürfte wohl die Ungewissheit über die Wirksamkeit der Hebesatzsatzung sein. Dies dürfte ein Fall des § 165 Abs. 1 S. 1 AO sein. Zwar erfasst § 165 Abs. 1 S. 1 AO keine Unsicherheit in der steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Sachverhaltes (statt vieler Rüsken in Klein AO § 165 Rn. 12). Allerdings dürfte die Wirksamkeit der Hebesatzbestimmung keine von der zur Steuerfestsetzung berufenen Behörde (Bürgermeister, Oberbürgermeister) selbst zu beurteilende Steuerrechtsfrage sein. Denn eine Normnichtenanwendungskompetenz steht ihr nicht zu. Die rechtswidrige Satzung mag nichtig sein, muss aber angewendet werden. Lediglich der Rat als Urheber der Satzung oder die Aufsichtsbehörde mittels Aufsichtsmitteln sind befugt, die Satzung formell außer Kraft zu setzen (vgl. BVerwG 21.11.1986 – 4 C 22/83, BVerwGE 75, 142).“ Ich meine nach wie vor, dass dies zutreffend ist. Der BFH hat die Aussage, dass die Ungewissheit im Sinne von Abs. 1 Satz 1 bei Normauslegungsungewissheiten zu verneinen ist, bisher nur in Konstellationen getätigt, wo die Finanzbehörde in der zur Erstkonkretisierung berufen war, d. h. sie konnte die Ungewissheit selbst beseitigen (dies auch betonend Seer in Tipke/Kruse § 165 AO Rz. 10). Wenn die Gemeinde die Ungewissheit aber selbst gar nicht beseitigen kann, dann muss doch weiterhin ein Fall des Abs. 1 Satz 1 vorliegen (auch Seer in Tipke/Kruse § 165 AO Rz. 10 scheint in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis zu denken: Eigentlich ist die rechtliche Ungewissheit ein Fall des Abs. 1 Satz 1, aber dies gilt dann nicht, wenn die Finanzbehörde die Ungewissheit selbst beseitigen kann). Rechtsprechung exakt zu dieser Frage gibt es freilich nicht. Die anderen Grundsteuerkommentare haben die Frage leider – soweit ersichtlich – nicht aufgegriffen (ich habe jedenfalls ohne Auffinden einer konkreten Aussage zur nichtigen Satzung gesichtet: Eisele/Leissen in Troll/Eisele, 13. Aufl. 2025, § 27 GrStG Rz. 28 ff.; Grootens in Grootens, 3. Aufl. 2025, § 27 GrStG Rz. 91 ff.; Mannek/Sklareck in Stenger/Loose, § 27 GrStG Rz. 38 ff.). Falls in diese Richtung gearbeitet werden soll, dann müsste ich noch einmal tiefer einsteigen.

(b) Zudem stellt sich die Frage, ob ein Revisionsverfahren gegen die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg ein Fall des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO ist. Da die h. M. verlangt, dass das „angegriffene Gesetz“ das gleiche sein muss (Seer in Tipke/Kruse, § 165 AO Rz. 16a m. Nachw.), wird man diese Frage aber wohl verneinen müssen. Die Norm wäre wohl erst dann einschlägig, wenn es ein Verfahren zum BVerwG schafft. Denn die Satzung erfüllt m. E. die Voraussetzung eines „Steuergesetzes“. Ich kann nicht erkennen, dass dieser Begriff in § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO nur das einfache Parlamentsgesetz erfassen sollte (der Gesetzgeber mag dies nur im Blick gehabt haben, aber der Wortlaut erfasst die materiellen Gesetze auf jeden Fall).

10. Handlungsoption: Satzungsänderung 2025

Als mögliche Reaktion wird die Neufassung bzw. rückwirkende Änderung der Hebesatzsatzung für 2025 hier diskutiert.

Hierzu besteht erheblicher Klärungsbedarf hinsichtlich:

→ der Reichweite einer solchen Satzung:

- Geltung nur für noch nicht bestandskräftige Fälle?

Auffassung FM: Geltung für noch nicht bestandskräftige Fälle, die durch Einspruch angefochten wurden oder sonst (z.B. wegen § 164 AO) änderbar sind.

- Anwendung auch bei Änderungsbescheiden auf Basis neuer Grundlagenbescheide?

Auffassung FM: siehe oben.

- Fortbestand der Bestandskraft bereits abgeschlossener Verfahren?

Auffassung FM: Ja, siehe oben.

→ der Folgen für die Gleichbehandlung, wenn innerhalb desselben Erhebungsjahres identische Sachverhalte allein aufgrund ihres Verfahrensstatus unterschiedlich behandelt werden.

Auffassung FM: Wie üblich. Auch Urteile der obersten Gerichte finden rückwirkend nur für Fälle Anwendung, die offen gehalten wurden.

→ der Frage, ob eine Satzungsänderung 2025 tatsächlich zu einer Befriedung der Verfahren führt oder vielmehr neue, eigenständige Angriffspunkte eröffnet (Rückwirkung, Willkür, Gleichheit).

Auffassung FM: U.E. Entscheidung der Kommune. Beachte, dass der Hebesatz für Wohnen nach dem 30.06. eines Kalenderjahres nicht mehr erhöht werden darf (hier echte Änderung; siehe oben).

11. Neue Angriffspunkte durch eine Satzungsänderung 2025

Eine Satzungsänderung für das Haushaltsjahr 2025 ist kein rein technischer Heilungsakt, sondern eröffnet eigenständige rechtliche und prozessuale Risiken.

a) Rückwirkung und Vertrauensschutz

Eine rückwirkende Satzung kann als echte oder unechte Rückwirkung qualifiziert werden. Steuerpflichtige könnten sich auf Vertrauensschutz berufen, insbesondere wenn bereits Zahlungen erfolgt sind oder Maßnahmen getroffen wurden. Die Satzung selbst würde damit zum eigenständigen Streitgegenstand.

Auffassung FM: Vertrauensschutz gilt nur insoweit, als dass Stpfl. nicht mit einer (Mehr-)Belastung rechnen mussten. Erhöhung für Wo im Nachhinein deshalb u.E. nicht zulässig. Die erstmalige wirksame Festsetzung eines Hebesatzes für Nichtwohngrundstücke wäre – solange dieser nicht höher ist, als der ursprünglich festgelegte (nichtige) Hebesatz ist – ist u.E. unproblematisch, da der Stpfl. mit einer entsprechenden Belastung rechnen musste. Insofern kein Vertrauensschutz.

Ergänzung Prof. Dr. Krumm: Siehe auch bereits oben zu § 177 AO: Solange die Satzung nicht vom Rat selbst oder der Aufsichtsbehörde aufgehoben oder vom OVG in einem Verfahren nach § 47 VwGO für unwirksam erklärt wird (§ 47 Abs. 5 Satz 2 VwGO), muss die Gemeinde meines Erachtens davon ausgehen, dass die Satzung existiert (siehe bereits oben). Gleichwohl wird jeder weitere Kläger vor dem VG Gelsenkirchen gewinnen. Daher scheint es mir wichtig, dass man jetzt erst einmal verhindert, dass es noch mehr Klageverfahren gibt, bis die letzte Instanz rechtskräftig entschieden hat.

b) Gleichbehandlung innerhalb des Erhebungsjahres

Eine Satzungsänderung würde regelmäßig nur dort wirken, wo Bescheide noch nicht bestandskräftig sind oder Änderungsbescheide ergehen. Bestandskräftige Bescheide blieben unberührt, obwohl sie auf einer materiell nichtigen Grundlage beruhen. Dies führt zu einer sachlich schwer zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung identischer Sachverhalte innerhalb desselben Erhebungsjahres.

Auffassung FM: Siehe oben. Keine ungewöhnliche Folge aus Rechtsprechung. Die Stpfl. hatten die Möglichkeit, Fälle durch Einsprüche offen zu halten.

c) Willkür- und Motivationskontrolle

Die Änderung einer Satzung allein als Reaktion auf anhängige Klagen oder Vollzugsprobleme kann den Vorwurf der willkürlichen oder verfahrensgetriebenen Normsetzung begründen. Dies unterliegt einer intensiveren gerichtlichen Kontrolle als eine reguläre Hebesatzfestsetzung für ein Folgejahr.

Auffassung FM: Thema Prof. Krumm/Verfahrensbeistand

d) Prozessuale Risiken

Die neue Satzung kann selbständig angefochten werden. Laufende Verfahren würden nicht zwingend erledigt, sondern könnten um neue Streitpunkte erweitert werden. Die Zahl der Verfahren könnte sich erhöhen statt reduzieren (m.E. jedoch nur erdrosselnde Wirkung Hebesatz).

→ Risiko neue Angriffspunkte, Flickenteppich für das Jahr 2025 mit 2 Hebesätzen in Veranlagungsbescheiden

Auffassung FM: siehe oben. U.E. zunächst Ausgang des Verfahrens abwarten, bis rechtskräftiges Urteil vorliegt.

12. Alternative: Bewusste Aussetzung des Vollzugs 2025

Als Alternative zur Satzungsänderung wird ein bewusster Vollzugsstopp für Nichtwohngrundstücke 2025 in Betracht gezogen, beschränkt auf:

- die Nichtauswertung neuer Änderungsmitteilungen,

Auffassung FM: Vgl. Ausführungen zu Frage 9

- die Zurückstellung weiterer Fortschreibungen und Anpassungen,

Auffassung FM: Vgl. Ausführungen zu Frage 9

- bei gleichzeitigem Fortbestand bestandskräftiger Bescheide.

Auffassung FM: Bestandskräftige Bescheide bleiben unberührt.

Klärungsfrage:

Wird ein solches Vorgehen als

- pflichtwidriges Unterlassen der Hebesatzfestsetzung bzw. Steuererhebung

oder

- als sachlich gebotene Konsequenz aus der festgestellten Nichtigkeit der Satzungsgrundlage bewertet?

Auffassung FM: kein pflichtwidriges Unterlassen, wenn Auswertung innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Zwei-Jahres-Frist erfolgt.

13. Hebesatzpflicht und kommunale Satzungsautonomie

In diesem Zusammenhang ist das Spannungsverhältnis zwischen

- der Pflicht zur Hebesatzfestsetzung für jedes Haushaltsjahr und
- der Frage einer nachträglichen oder rückwirkenden „Reparatur“ einer materiell nichtigen Regelung

zu bewerten.

Insbesondere stellt sich die Frage, ob Kommunen rechtlich oder aufsichtsrechtlich gehalten sind,

- eine nichtige Hebesatzregelung unterjährig zu ersetzen,
- oder ob es zulässig ist, für das Jahr 2025 eine gerichtliche Klärung abzuwarten und die Konsequenzen erst für Folgejahre umzusetzen.

Auffassung FM: Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO setzt Frage der Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht voraus. Ob eine Hebesatzsatzung in entsprechender Anwendung der AO-Vorschriften als Steuergesetz gilt, wäre durch die Kommunen zu prüfen. Frage für den Prozessbevollmächtigten.

Ergänzung Prof. Dr. Krumm: Im Übrigen siehe oben zu § 165 AO.

V. 2026 und kommunale Handlungstendenzen

14. Umgang mit 2026

Wie wird die Situation für das Haushaltsjahr 2026 bewertet?

Wird aus Sicht des FM empfohlen:

- vorübergehend wieder einen einheitlichen Hebesatz festzusetzen?
- oder an differenzierten Hebesätzen festzuhalten – trotz erhöhtem Haushalts- und Prozessrisiko?

Auffassung FM: FM kann keine offizielle Empfehlung abgeben, da die Hebesatzentscheidung allein den Kommunen obliegt. Aus fachlicher Sicht wäre eine vorübergehende Aussetzung der Differenzierung der rechtssicherere Weg, auch um keine Haftungsfragen aufkommen zu lassen, sollte das Urteil des VG GE bestätigt werden.

15. Abfrage bei den Kommunen

Frage in die Runde:

- Welche Tendenzen gibt es aktuell in den Verwaltungen?
- Rückkehr zum einheitlichen Hebesatz?
- Beibehaltung der Differenzierung mit Risikoabschlägen / Rückstellungen?
- Gibt es bereits politische Vorfestlegungen in einzelnen Städten?

VI. „Begünstigung Wohnen“ – rechtssicher gestaltbar?

16. Zentrale Grundsatzfrage

Sieht jemand nach dem Urteil gerichtlich tragfähige Ansatzpunkte,

- die Begünstigung des Wohnens rechtssicher auszugestalten,
- ohne dass die Entlastung faktisch ausschließlich durch eine Mehrbelastung der Nichtwohngrundstücke finanziert wird?

Auffassung FM: Argumentation des VG GE ist nicht tragfähig. Um Außenwirkung „abzumildern“ könnten die Hebesätze näher beieinander liegen.

17. Alternativen zur reinen Lastverschiebung

Denkbar aus Sicht von FM / Gutachter:

- geringere Spreizung?
- zusätzliche sachliche Differenzierungskriterien?
- flankierende kommunale Begründungs- und Dokumentationsansätze?

Auffassung FM: Punkte 1 und 3 denkbar und aus hiesiger Sicht zu befürworten. Gesetzesänderung ist derzeit nicht geplant.

Hinweis: die zur Aufkommensneutralität führenden Hebesätze waren und sind kein zwingend zu übernehmender Vorschlag und beruhen auf Hochrechnungen aus dem Jahr 2024. Die Zahlen sind durch weitere Feststellungen/erledigte Rechtsbehelfe etc. u.U. nicht mehr aktuell. Der Kommune steht die alleinige Entscheidungsgewalt über die Höhe der Hebesätze zu. Das Verhältnis könnte auch anders bestimmt werden.

VII. Aktueller Stand weiterer Verfahren

18. VG Köln /Arnsberg – Parallelverfahren

Es besteht die Information, dass vor dem VG Köln/Arnsberg zwei Verfahren terminiert sein sollen/werden, die inhaltlich gleichgelagert verhandelt werden.

Frage: Hat jemand nähere Erkenntnisse zu:

- Aktenzeichen?
- zeitlicher Planung?
- prozessualer Stoßrichtung?

FM: Keine Erkenntnisse.

19. VG Düsseldorf am 10.03.2026

FM: Ladung liegt hier noch nicht vor.

VIII. Rechtsmittelstrategie

20. Mögliche Rechtsmittel

Dieses Gespräch dient ausdrücklich auch der strategischen Abstimmung zu Rechtsmitteln:

- Sprungrevision
- Berufung

Auffassung FM: Frage für Kommunen/Rechtsbeistand.

21. Empfehlung der Finanzverwaltung

Welchen Weg hält das FM NRW für vorzugswürdig – und warum?

Wer sollte diesen Weg gehen:

- eine Kommune exemplarisch?

Auffassung FM: Keine Empfehlung möglich. Wird auf Einlegung weiterer Rechtsmittel verzichtet, wird Nichtigkeit rechtskräftig.

- das Land unterstützend?

Auffassung FM: Ja, Hinweis auf Austausch. Aktiver Beitritt durch FM ist nicht möglich.

- abgestimmt mehrere Kommunen?

22. Satzungsänderung 2025 und Prozessfolgen

Würde eine Satzungsänderung für 2025

- anhängige Verfahren „klaglos stellen“?
- oder neue Angriffspunkte eröffnen?

Auffassung FM: Hinweis auf Austausch.

Und vor allem:

Steht eine solche Lösung im Spannungsverhältnis

- zur Satzungsautonomie der Kommunen und
- zur Pflicht, für jedes Haushaltsjahr einen Hebesatz festzusetzen?

Kann seitens FM nicht beurteilt werden.

Ergänzende Frage aus Bochum (E-Mail vom 20.01.2026):

Kann ohne neue Satzung in 2026 der niedrigere Hebesatz aus der Satzung für 2025 neben den Wohngrundstücken auch für die Nichtwohngrundstücke angewendet,

und für diese auch Grundsteuerbescheide mit dem niedrigeren Hebesatz erlassen werden?

Auffassung FM: U.E. nein, da dieser lt. Satzung auf Wohngrundstücke beschränkt ist.

Ergänzung Prof. Dr. Krumm: Genau; es liegt an der Satzungsformulierung, die den Anwendungsbereich der Hebesätze klar nennt (die man wohl aber auch nicht anders machen könnte).

Ergänzend sei darauf hingewiesen: Die bisherigen (nichtigen) Hebesätze müssen weiterhin zugrunde gelegt werden (siehe oben), aber man sollte weitere Klageverfahren bis zur Klärung verhindern (siehe oben).