

FiFo-Berichte

Nr. 35 März 2025

FiFo-Reports

No. 35 March 2025



## Steuerkraftermittlung im kommunalen Finanzausgleich nach der Grundsteuerreform

Eva Gerhards

Michael Thöne

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne

[fifokoeln.de](http://fifokoeln.de)

#### Zu den FiFo-Berichten

Mit den FiFo-Berichten werden Studien und Gutachten aus der Arbeit des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln in elektronischer Form vorgelegt.

FiFo-Berichte zeigen in der Regel monographischen Charakter. Die Reihe umfasst vor allem aktuelle Studien. In besonderen Fällen werden in der Reihe auch ältere FiFo-Untersuchungen wiederveröffentlicht.

#### About FiFo-Reports

In its Reports-series the FiFo Institute for Public Economics at the University of Cologne publishes many of its studies in electronic format.

Usually, FiFo-Reports are monographs that feature current work. Yet in special cases, also older studies are reprinted here.

### Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Adresse/address:

Wörthstr. 26  
D-50668 Köln

Tel. +49 221 – 139751-0

[www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de)

Postanschrift/postal address

Postfach 130 136  
D-50495 Köln

Fax. +49 221 – 139751-11

ISSN 1860-6679

Das FiFo Köln wird rechtlich und wirtschaftlich von der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, getragen. Urheber- und Verwertungsrechte des vorliegenden FiFo-Berichts liegen bei der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung.

Von den Autoren dieses Berichts vertretene Auffassungen spiegeln nicht notwendigerweise die Ansichten der Trägergesellschaft oder ihrer Organe wider.

Dieser Bericht kann kostenlos unter [www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de) oder <http://kups.ub.uni-koeln.de/> heruntergeladen werden.

Die Wiedergabe zu erzieherischen, wissenschaftlichen und nicht-kommerziellen Zwecken ist gestattet, vorausgesetzt die Quelle wird angegeben.

The Cologne-based Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e. V. (Society for the Advancement of Research in Public Finance) serves as the legal subject and financial agent of FiFo Köln. Thereby, the copyrights of this report pertain to the Gesellschaft.

The views expressed in this report do not necessarily reflect those of the Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung or any of its bodies.

This report can be downloaded without charge from: [www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de) or <http://kups.ub.uni-koeln.de/>.

Reproduction for educational and non-commercial purposes is permitted provided that the source is acknowledged.

Alle Rechte vorbehalten.

All rights reserved.

© Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, 2025.

## Steuerkraftermittlung im kommunalen Finanzausgleich nach der Grundsteuerreform

Ergänzungsstudie zum Vorhaben „Überprüfung Klimaansatz und mehrjährige Steuerkraft im kommunalen Finanzausgleich des Landes Nordrhein-Westfalen“

im Auftrag des Ministeriums für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung des Landes Nordrhein-Westfalen

Eva Gerhards<sup>1</sup>

Michael Thöne<sup>2</sup>

1 Eva Gerhards ist Projektleiterin am FiFo Köln. [gerhards@fif-koeln.de](mailto:gerhards@fif-koeln.de).

2 Dr. Michael Thöne ist Geschäftsführender Direktor des FiFo Köln. [thoene@fif-koeln.de](mailto:thoene@fif-koeln.de).

**Zusammenfassung***Steuerkraftermittlung im kommunalen Finanzausgleich nach der Grundsteuerreform*

Die Studie untersucht neuartige Fragen zur Berücksichtigung der reformierten Grundsteuer im kommunalen Finanzausgleich. Der Fokus liegt auf Nordrhein-Westfalen; andere deutsche Länder müssen vergleichbare Fragen beantworten.

Anfang 2025 ist in Deutschland die reformierte Grundsteuer in Kraft getreten. Als eine wichtige kommunale Einnahmequelle werden ihre Einnahmen im kommunalen Finanzausgleich berücksichtigt. Zum Schutz der kommunalen Hebesatzautonomie werden diese Einnahmen aber nicht mit den lokal verantworteten, unterschiedlichen Hebesätzen veranschlagt, sondern mit fiktiven, einheitlichen Nivellierungshebesätzen.

Mit dem zusätzlichen nordrhein-westfälischen Grundsteuerhebesatzgesetz (NWGrStHsG) erhalten die Gemeinden die Option, wie bisher einen einheitlichen Hebesatz der Grundsteuer B zu nutzen oder alternativ zwei unterschiedliche Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke anzuwenden. Diese Wahlmöglichkeit zwischen zwei alternativen Hebesatzsystemen stellt die Hebesatznivellierung im kommunalen Finanzausgleich vor eine neue Herausforderung.

Die Studie formuliert die denkbaren alternativen Nivellierungsregeln, dieses Hebesatz-Optionsmodell rechtssicher sowie allokativ und distributiv gerecht in den Finanzausgleich integrieren. Die Regelungsalternativen werden mit Simulationsrechnungen auf ihrer Leistungsfähigkeit getestet. Von den drei denkbaren Alternativen sticht „Einer für alle“ weit hervor; sie ist die einzige wirklich neutrale Nivellierungsregel.

Zudem betrachtet die Studie kurz die Nivellierung der landwirtschaftlichen Grundsteuer A, verneint die Frage nach der Nivellierung der optionalen Grundsteuer C und empfiehlt, die Grundsteuer in der reformbedingten Übergangszeit nur mit kurzem Stützzeitraum im Finanzausgleich zu berücksichtigen.

**Schlagworte:** Grundsteuer, kommunaler Finanzausgleich, Steuerkraft, Hebesatz-Nivellierung

**JEL-Classification:** H71, H77, R52

**Abstract***Determining the tax capacity for municipal financial equalisation after the property tax reform*

The study examines novel questions regarding the inclusion of the reformed property tax in municipal financial equalisation. The focus is on North Rhine-Westphalia; however, other German states have to answer similar questions.

The reformed property tax came into force in Germany at the beginning of 2025. As an important source of municipal income, its revenues are taken into account in municipal financial equalisation. However, to protect municipal autonomy in setting the municipal tax rate, these revenues are not assessed using the individual municipal tax rates, but rather using uniform, notional levelling rates.

With the additional North Rhine-Westphalian Property Tax Rates Act (NWGrStHsG), the municipalities have the option of continuing to use a uniform property tax rate or, alternatively, of applying two different rates for residential and non-residential properties. This option between two alternative property tax systems poses a new challenge for the levelling of property tax rates in municipal financial equalisation.

The study develops potential alternative levelling rules that would allow this rate-option model to be integrated into the fiscal equalisation system in a legally secure manner that also ensures distributive and allocative fairness. The regulatory alternatives are tested for their effectiveness using simulation calculations. Of the three conceivable alternatives, the 'One for all'-model stands out as the only truly neutral levelling rule. In addition, the study briefly considers the equalisation of the agricultural property tax A, and dismisses the question of equalising the optional property tax C. During the transitional period resulting from the reform, we recommend accounting for property tax in the equalisation scheme only for a short period.

**Keywords:** Municipal climate protection, fiscal equalisation, tax capacity, levelling rules for tax rates

## Steuerkraftermittlung im kommunalen Finanzausgleich nach der Grundsteuerreform

### Die zentralen Befunde der Untersuchung

#### Aufgabe der Überprüfung

Die Steuerkraft aus der Grundsteuer ist, wie in allen Ländern üblich, im kommunalen Finanzausgleich des Landes Nordrhein-Westfalen – dem jährlichen Gemeindefinanzierungsgesetz GFG – zu berücksichtigen. Als kommunale Realsteuer mit grundgesetzlich garantiertem Hebesatzrecht kann sie jedoch nicht mit dem tatsächlichen örtlichen Steueraufkommen angerechnet werden. Um die Effekte der Hebesatzautonomie – eine Gemeinde erhebt besonders niedrige oder besonders hohe Grundsteuern – vom kommunalen Finanzausgleich zu isolieren, werden Nivellierungshebesätze verwendet. Anstelle mithilfe der gemeindeindividuellen Hebesätze wird für jede Gemeinde die fiktive Steuerkraft ermittelt, die sie mit diesen ungefähr durchschnittlichen Hebesätzen hätte. Dieses fiktive Aufkommen wird ihr im Finanzausgleich als Steuerkraft angerechnet; tatsächliche Abweichungen davon nach oben oder unten sind allein Sache der jeweiligen Gemeinde, da sie diese durch ihre Hebesatzentscheidung auch selbst herbeigeführt hat.

Mit der ab 2025 wirksamen Grundsteuerreform und dem nordrhein-westfälischen Grundsteuerhebesatzgesetz (NWGrStHsG) ist eine Anpassung der Hebesatznivellierung erforderlich. Denn die nordrhein-westfälischen Städte und Gemeinden haben nun die Option, sich wie bisher für einen einheitlichen Hebesatz der Grundsteuer B zu entscheiden. Alternativ können sie unterschiedliche Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke erheben. Diese Wahlmöglichkeit zwischen zwei alternativen Hebesatzsystemen stellt die Hebesatznivellierung im kommunalen Finanzausgleich vor eine neue, bisher nicht gekannte Herausforderung.

#### Drei Normierungsregeln für Grundsteuer B

Im vorliegenden Gutachten werden theoretisch gangbare Regelungsalternativen zur Normierung der Grundsteuer B identifiziert und ausgearbeitet. Diese Alternativen werden im Rahmen einer qualitativen Argumentation und einer quantita-

tiven Simulationsrechnung auf ihre Leistungsfähigkeit untersucht. Von den drei Alternativen – Regel I „Einer für alle“, Regel II „Beide für sich“ und Regel III „Zwei für alle“ – sticht die erste Nivellierungsregel weit hervor, sie übertrifft die beiden Alternativen in allen Qualitätskriterien und ist die einzige wirklich neutrale Regel.

Diese Nivellierungsregel I, die am Ende der Analysen für die Grundsteuer B mit Nachdruck empfohlen wird, sieht vor, dass alle Gemeinden in der Nivellierung so behandelt werden, als ob sie von der Option der Hebesatznivellierung keinen Gebrauch machen würden. Bei den Gemeinden, die tatsächlich einen einheitlichen, undifferenzierten Hebesatz für die Grundsteuer B anwenden, wird dieser in die Berechnung des Nivellierungshebesatzes einbezogen. Für die Gemeinden, die sich für eine Differenzierung der Hebesätze nach Wohn- und Nichtwohngrundstücken entschieden haben, wird ein fiktiver einheitlicher Hebesatz berechnet, der ohne Differenzierung vor Ort das gleiche Steueraufkommen erzielen würde. Diese Berechnung ist denkbar einfach und mathematisch eindeutig durchführbar. Durch dieses Verfahren entsteht eine Art Schutzzone für die Differenzierungsentscheidung: Ob eine Gemeinde das von ihr für erforderlich gehaltene Aufkommen aus der Grundsteuer B ohne, mit leicht oder stark differenzierten Hebesätzen erzielt, bleibt allein ihre Entscheidung. Der Finanzausgleich behandelt sie in allen diesen Fällen gleich.

Angesichts der Irritationen und Unsicherheiten, die für die Städte und Gemeinden mit der Grundsteuerreform verbunden sind, kann diese Feststellung zumindest eine gewisse Beruhigung bringen: Von Seiten des Finanzausgleichs kommen keine zusätzlichen Komplikationen hinzu. Die einfachste Lösung für die künftige Nivellierung der Grundsteuer, die Regel I, ist zugleich die gerechteste und effizienteste.

#### Normierung der Grundsteuer A

Die Grundsteuer A für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke wurde im Zuge der Grundsteuerreform ebenfalls verändert – allerdings nur in

vergleichsweise geringem Umfang. Um Aufkommensneutralität gegenüber der Zeit vor der Reform zu erreichen, müssten die meisten Gemeinden auch hier neue Hebesätze wählen. Allerdings fehlt hier der Systembruch der Grundsteuer B. Die Nivellierung der Grundsteuer A kann wie bisher fortgesetzt werden. Lediglich bei der Wahl des Stützzeitraums für die Nivellierungsberechnungen empfiehlt es sich der Einfachheit halber, analog zur Grundsteuer B vorzugehen.

### **Keine Normierung der Grundsteuer C**

Mit der Grundsteuerreform wird auch eine optionale Grundsteuer C für unbebaute, aber baureife Grundstücke eingeführt. Diese Grundsteuer C muss, wenn sie gewählt wird, mit einem höheren Hebesatz als die vor Ort praktizierte Besteuerung von Wohngrundstücken ausgestaltet werden. Ob und in welchen Teilen einer Gemeinde die Grundsteuer C erhoben werden kann (wenn die Gemeinde von dieser Option Gebrauch machen will), hängt von einer Reihe objektiver Faktoren ab, die von der einzelnen Gemeinde nicht oder nur sehr begrenzt beeinflusst werden können. Aus diesem Grund lehnt das Gutachten eine eigenständige Normierung der Grundsteuer C ab. Jede Normierung einer Realsteuer impliziert notwendigerweise auch eine normative Erwartung, dass die betreffende Steuer erhoben werden soll – oder dass eine Gemeinde frei entscheiden soll, eine vor Ort tatsächlich erhebende Steuer nicht zu erheben bzw. mit einem Hebesatz von Null zu belegen. Diese Voraussetzung ist bei der Grundsteuer C nicht erfüllt. Solange vor Ort unklar ist, ob und für welche Gemeindeteile

die Grundsteuer C überhaupt erhoben werden kann, ist es nicht statthaft, diesen Umstand durch eine eigenständige Normierung zu ignorieren. Grundstücke, für die die Grundsteuer C erhoben wird, sollten entsprechend mit dem örtlichen Hebesatz der Grundsteuer B (Wohngrundstücke bzw. undifferenziert) in die Hebesatznivellierung einbezogen werden.

### **Einjähriger Stützzeitraum**

Abschließend werden die für die Nivellierung wählbaren Stützzeiträume betrachtet. Das Hauptgutachten „Klimaansatz und mehrjährige Steuerkraft im kommunalen Finanzausgleich Nordrhein-Westfalen“ (Döring, Gerhards und Thöne, 2024), das diesem Ergänzungsgutachten zugrunde liegt, analysiert ausführlich die Stärken und Schwächen einjähriger und mehrjähriger Bemessungsgrundlagen. Im vorliegenden Gutachten stehen demgegenüber die mit der Grundsteuerreform verbundenen Fragen im Vordergrund. Es wird gezeigt, dass es – unabhängig von der Behandlung der Gewerbesteuer – ratsam ist, bei der Grundsteuer in der Übergangsphase weiterhin eine einjährige Steuerkraftgrundlage zu verwenden. Beginnend mit dem GFG 2026 kann so schrittweise die neue Basis etabliert werden. Für dieses konkrete Übergangsjahr kann es sinnvoll sein, nur die Werte des ersten Halbjahres 2025 zu verwenden und diese je Gemeinde zu verdoppeln. Alternativ könnten im Jahr 2026 noch die „alten“ Grundsteuerwerte aus dem zweiten Halbjahr 2024 einbezogen werden.

## Inhalt

A.	Einleitung.....	8
B.	Grundsteuerreform .....	11
B.1.	Grundsteuerreform in Deutschland .....	11
B.2.	Nordrhein-Westfalens Grundsteuerhebesatzgesetz .....	14
C.	Grundsteuernormierung .....	19
C.1.	Normierung der Realsteuerhebesätze im kommunalen Finanzausgleich .....	19
C.2.	Nivellierung optionaler Hebesatzmodelle – Fragestellungen.....	21
C.3.	Qualitätskriterien für die Hebesatznivellierung der Grundsteuer B.....	23
D.	Grundsteuer B: Normierungsoptionen und Modellrechnungen .....	25
D.1.	Mögliche Nivellierungsregeln .....	25
D.2.	Modellrechnung: Verhaltensannahmen und Ergebnismatrix .....	27
D.3.	Ergebnisse für die Grundsteuer B.....	30
E.	Normierung der Grundsteuer C im Finanzausgleich?.....	35
F.	Integration der neuen Grundsteuer B in den Finanzausgleich – Zeiträume der einbezogenen Grunddaten .....	37
F.1.	Bisherige Zeitspannen und Fristen .....	37
F.2.	Systemumstellung – Optionen der Integration .....	38
G.	Ergebnisüberblick .....	41
H.	Quellenverzeichnis .....	44

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Abweichungen der aufkommensneutralen differenzierten Hebesätze (W und NW) von den undifferenzierten Hebesätzen (UD) in der Grundsteuer B in NRW.....	16
Abbildung 2:	Abweichungen der vorsichtig differenzierten Hebesätze (W und NW) von den undifferenzierten Hebesätzen (UD) in der Grundsteuer B in NRW.....	18

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Regelungsalternativen für die Nivellierung der Grundsteuer B .....	25
Tabelle 2:	Struktur der Untersuchungsmatrix (blanko) .....	30
Tabelle 3:	Nivellierungshebesätze der untersuchten Regelungsalternativen in den Simulationsrechnungen.....	32
Tabelle 4:	Leistungsfähigkeit der Regelungsalternativen in der Ergebnismatrix für Grundsteuer B .....	33
Tabelle 5:	Übersicht Hebesätze und Referenzperioden nach Grundsteuerreform .....	40

## A. Einleitung

Am 1. Januar 2025 tritt in Deutschland die umfassende Reform der Grundsteuer auch auf kommunaler Ebene in Kraft. Die Reform war notwendig geworden, nachdem das Bundesverfassungsgericht die bisherigen Bewertungsgrundlagen für verfassungswidrig erklärt hatte. Ziel der Reform ist es, eine gerechtere und transparentere Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer zu schaffen. In Nordrhein-Westfalen wird dabei das sogenannte Bundesmodell angewendet. Eine Besonderheit in Nordrhein-Westfalen ist jedoch die im Jahr 2024 durch Landesgesetz geschaffene Möglichkeit der Städte und Gemeinden, bei der Grundsteuer B differenzierte Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke festzulegen. Dabei darf der Hebesatz für Nichtwohngrundstücke nicht niedriger sein als der Hebesatz für Wohngrundstücke. Damit haben die Gemeinden künftig die Möglichkeit, durch die Reform eventuell entstehende Mehrbelastungen für Wohngrundstücke individuell an ihre regionalen Gegebenheiten anzupassen.

Die Gemeinden haben bis spätestens 30. Juni 2025 Zeit, ihre neuen Hebesätze mit Wirkung zum 1. Januar 2025 festzulegen. Um eine Orientierungshilfe für die Gestaltung der Hebesätze auf der neuen Bemessungsgrundlage zu geben, hat das Land für jede einzelne Gemeinde aufkommensneutrale Hebesätze berechnet, bei deren Anwendung das Grundsteueraufkommen in der Gemeinde im Jahr 2024 gegenüber dem Vorjahr in etwa gleich bleiben würde. Für die Grundsteuer B wurde für jede Gemeinde ein Hebesatz ermittelt, der angewendet werden kann, wenn nicht zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken differenziert werden soll. Darüber hinaus wurden auch aufkommensneutrale differenzierte Hebesätze ermittelt. Weiterhin wird den Gemeinden ein an der Aufkommensneutralität orientierter Hebesatz für die Grundsteuer A mitgeteilt. Ob sich die Gemeinden für oder gegen eine Differenzierung entscheiden und welche Hebesätze sie dann neu festsetzen, bleibt selbstverständlich ihnen überlassen; die grundgesetzlich geschützte Hebesatzautonomie der Gemeinden bleibt von den vom Land mitgeteilten Orientierungsdaten unberührt.

Das vorliegende Kurzgutachten untersucht die Berücksichtigung der neuen Grundsteuer im kommunalen Finanzausgleich (KFA), wie er in den jährlichen Gemeindefinanzierungsgesetzen (GFG) des Landes Nordrhein-Westfalen geregelt ist. Im Finanzausgleich werden die Steuereinnahmen jeder Gemeinde erfasst, um durch den Abgleich mit dem fiktiven kommunalen Finanzbedarf festzustellen, ob und in welcher Höhe Schlüsselzuweisungen aus dem GFG erfolgen. Eine Sonderbehandlung erfahren dabei die mit kommunalem Hebesatzrecht ausgestatteten Realsteuern, die Grund- und die Gewerbesteuer. Sie werden nicht mit ihrem tatsächlichen Aufkommen berücksichtigt, sondern mit dem Aufkommen, das sie bei Anwendung eines für ihre Gemeindegruppe einheitlichen Hebesatzes erzielen würden. Die Verwendung



der im GFG jeweils festgelegten Normierungs- bzw. Nivellierungshebesätze<sup>1</sup> anstelle der tatsächlich angewandten gemeindeindividuellen Hebesätze ist zwingend erforderlich, um die grundgesetzlich garantierte Hebesatzautonomie auch materiell-fiskalisch zu gewährleisten. Andernfalls würde eine Gemeinde mit z.B. überdurchschnittlich hohen Hebesätzen im Finanzausgleich auch als vergleichsweise einnahmestark behandelt. In der Folge würde diese Gemeinde weniger Schlüsselzuweisungen aus dem Finanzausgleich erhalten. Der Finanzausgleich würde also die finanziellen Folgen der gemeindlichen Hebesatzentscheidung weitgehend neutralisieren und damit die verfassungsrechtliche Hebesatzautonomie unterlaufen. Das Beispiel gilt entsprechend für sehr niedrige gemeindliche Hebesätze. Beides wäre offenkundig nicht akzeptabel; dementsprechend verwenden alle Länder in ihren kommunalen Finanzausgleichsgesetzen normierte Hebesätze für die Realsteuern.

Mit der Umsetzung der Grundsteuerreform sind nun einige Fragen für den kommunalen Finanzausgleich in Nordrhein-Westfalen zu beantworten. Die Gemeinden müssen neue Hebesätze für das Jahr 2025 beschließen. Die Festsetzung eines neuen Hebesatzes allein wäre kein Anlass für eine gesonderte gutachterliche Befassung. Jedes Jahr ändern Gemeinden in Nordrhein-Westfalen ihre Grundsteuerhebesätze – für die Normierung bedeutet dies lediglich, dass andere Zahlenwerte in die entsprechenden Formeln eingesetzt werden. Ob diese Änderungen reformbedingt sind oder nicht, ist zweitrangig. Die Normierung funktioniert so oder so. Dies wird bei reformbedingten Änderungen der Hebesätze der landwirtschaftlichen Grundsteuer A der Fall sein. Ein besonderer Anlass zur Überprüfung der Normierungsformel ergibt sich daraus nicht.

Anders verhält es sich bei der Grundsteuer B und auch bei dem neu geschaffenen Recht, für unbebaute baureife Grundstücke höhere Hebesätze zu verwenden (Grundsteuer C). Durch die in NRW bestehende Wahlmöglichkeit, bei der Grundsteuer B einen einheitlichen Hebesatz zu verwenden oder zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken zu differenzieren, entstehen potenziell neue bzw. andere Gruppen, für die eine Hebesatznormierung vorgenommen werden könnte. Dies wirft zusätzliche Fragen auf, wie eine möglichst neutrale Normierung der Grundsteuer B ausgestaltet werden kann und soll. Bei der optionalen Grundsteuer C stellt sich eine ähnliche, aber aufgrund der engen steuerrechtlichen Vorgaben anders gelagerte Frage nach der Ausgestaltung einer geeigneten Normierungsregel.

Das vorliegende Kurzgutachten soll helfen, diese beiden gesetzgeberischen Fragen aus finanzwissenschaftlicher Sicht zu beantworten. Darüber hinaus wird ein Blick auf die Ausgestaltung der Übergangsphase von der alten zur neuen Grundsteuer bei der Anrechnung im GFG geworfen.

---

<sup>1</sup> In der finanzwissenschaftlichen Literatur wie auch in der Gesetzgebung des Landtags Nordrhein-Westfalen (GFG 2024) werden die Schaffung und die Nutzung von (gruppenweise) einheitlichen, fiktiven Hebesätzen in der Steuerkraftermittlung für den kommunalen Finanzausgleich zum Teil als *Normierung* der Hebesätze bezeichnet, zum Teil als deren *Nivellierung*. Wir behandeln die zwei Begriffe als Synonyme; entsprechend tauchen beide hier ohne Bedeutungsnuancen auf.

Die zum 01.01.2025 auf kommunaler Ebene umgesetzte Grundsteuerreform wird sich – wie alle im Finanzausgleich berücksichtigten Steuereinnahmen – erst zeitverzögert im GFG 2026 niederschlagen. Aus diesem Grund sind die Ergebnisse des vorliegenden Kurzgutachtens für die Umsetzung des Finanzausgleichs im Jahr 2025 noch nicht relevant. Gleichwohl ist es sinnvoll, die Optionen zur Integration der reformierten Grundsteuer zeitnah zu untersuchen, um Klarheit und Planungssicherheit für alle Beteiligten zu ermöglichen. Das Gutachten betrachtet dabei vor allem den konkreten Anpassungs- und Handlungsbedarf. Entsprechend werden die Grundsteuerreform selbst, die ergänzende Reform in Nordrhein-Westfalen, die Funktionsweise des kommunalen Finanzausgleichs und die parallele Grundsatzdiskussion um die Normierung der Realsteuerhebesätze hier nur kurz betrachtet. Faktenwissen und etablierte Argumentationen werden kurz referiert bzw. mit Verweis auf die Literatur als bekannt vorausgesetzt. Das Kurzgutachten konzentriert sich auf das, was im Finanzausgleich neu zu gestalten ist.

Parallel zur Bearbeitung des vorliegenden Gutachtens wurde in der Landesverwaltung eine Ad-hoc-Arbeitsgruppe zu den hier betrachteten Fragestellungen eingerichtet. Diese Arbeitsgruppe setzt sich zusammen aus Vertreter:innen des Ministeriums für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung, des Ministeriums der Finanzen und des Landesbetriebs Information und Technik IT.NRW. Die Bearbeiter:innen des vorliegenden Gutachtens haben als Gäste an Sitzungen der Arbeitsgruppe teilgenommen. Der Austausch in dieser Gruppe war für die Begutachtung sehr wertvoll. Ungeachtet dessen versteht es sich von selbst, dass das vorliegende Gutachten als eigenständige und von der Arbeitsgruppe unabhängige Expertise vorgelegt wird.

## B. Grundsteuerreform

### B.1. Grundsteuerreform in Deutschland

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 10. April 2018 die bisherige Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt, weil die seit Jahrzehnten verwendeten Einheitswerte veraltet sind und damit eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung nicht mehr gewährleistet ist.<sup>2</sup> Der Gesetzgeber hatte bis Ende 2019 Zeit für eine Neuregelung. Im November 2019 haben Bundestag und Bundesrat das Grundsteuerreformgesetz verabschiedet, das den Ländern die Wahl zwischen dem mit diesem Gesetz beschlossenen „Bundesmodell“ und ganz oder teilweise davon abweichenden eigenen Landesmodellen lässt.

Die Grundsteuer wird üblicherweise in drei Segmente unterteilt, deren Bezeichnungen zwar nicht im Gesetz stehen, sich aber seit langem eingebürgert haben: „Grundsteuer A“ für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, „Grundsteuer B“ für alle anderen steuerpflichtigen Grundstücke des Grundvermögens und – die mit der Reform 2019 nach langer Diskussion eingeführte – „Grundsteuer C“ als optionaler Zuschlag zur Grundsteuer B für bestimmte baureife Grundstücke als Anreiz für eine schnellere Bebauung und Gegenmittel gegen Bodenspekulation. Alle drei Segmente sind von der Grundsteuerreform 2019 betroffen.

Die **Grundsteuer A** für land- und forstwirtschaftliche Betriebe wurde im Zuge der Reform vor allem vereinfacht. Bei der Bewertung der Grundstücke bleibt es beim Ertragswertverfahren, das jedoch standardisiert angewendet wird, so dass auf aufwendige einzelbetriebliche Differenzierungen und Abgrenzungen der Grundstücksflächen weitgehend verzichtet werden kann. Außerdem werden mit der Reform die auf der Hofstelle befindlichen Wohnungen dem Grundvermögen zugeordnet, so dass sie künftig der Grundsteuer B unterliegen. Im Gegensatz zur Grundsteuer B verwenden alle Länder bei der Grundsteuer A das Bundesmodell ohne oder allenfalls mit geringfügigen Abweichungen.

Bei der **Grundsteuer B** haben sich alle Länder in den Jahren nach 2019 für ein bestimmtes Abgabenmodell entschieden. Letzte landesspezifische Konkretisierungen zu den einzelnen Modellen erfolgten zum Teil noch im Herbst 2024. Zum 1. Januar 2025 wird in allen Ländern Grundsteuer auf Grundlage der jeweiligen neuen Normen erstmalig erhoben. Im Zuge der Reformdebatte unmittelbar nach dem Verfassungsurteil und der vertieften Diskussion in den einzelnen Ländern hat sich ein breites Spektrum an Modellen zur Reform der Grundsteuer B entwickelt:

- **Bundesmodell:** Das schon mit dem Grundsteuer-Reformgesetz (GrStRefG) formulierte Bundesmodell stellt im Kern darauf ab, in vereinfachender – und damit umsetzbarer – Form den Grundstückswert als Grundlage der Grundsteuerbemessung zu nutzen, also sowohl den Bodenwert als auch den Wert der zugehörigen Gebäude und Bauwerke. Das

---

<sup>2</sup> Vgl. BVerfGE 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12 vom 10.04.2018.

Bundesmodell wird in 11 der 16 Länder zu Anwendung gebracht. Dabei haben sich drei Varianten des Bundesmodells herausgebildet:

- Das unveränderte Bundesmodell gemäß GrStRefG kommt in fünf Ländern zur Anwendung (Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Thüringen).
  - In drei Ländern wird das Bundesmodell mit abweichenden Messzahlen genutzt, sodass einheitlich und zentral Wohngrundstücke relativ ent- und Nichtwohngrundstücke zusätzlich belastet werden (Saarland, Sachsen, Berlin).
  - In Nordrhein-Westfalen wird den Städten und Gemeinden nach Maßgabe des „Gesetzes über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Nordrhein-Westfalen (Nordrhein-Westfalens Grundsteuerhebesatzgesetz – NWGrStHsG)“ die Wahlmöglichkeit eröffnet, für die Grundsteuer B einen einheitlichen Hebesatz für alle betroffenen Grundstücke zu nutzen oder für Wohngrundstücke und Nichtwohngrundstücke jeweils eigene Hebesätze festzulegen. Im Herbst 2024 haben Schleswig-Holstein und Sachsen-Anhalt das nordrhein-westfälische Modell der optionalen Hebesatzdifferenzierung in eigenen Landesgesetzen übernommen. Dieses im folgenden Abschnitt näher beschriebene Modell ist der zentrale Gegenstand des vorliegenden Gutachtens.
- **Bodenwertmodell:** In Baden-Württemberg wird ein modifiziertes Bodenwertmodell implementiert, das auf Bodenrichtwerten beruht. Die Art und der Wert von Gebäuden auf den besteuerten Grundstückjken spielen in diesem Modell keine Rolle. Allerdings wird insofern zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken differenziert, als erstere einen 30-prozentigen Abschlag bei der Steuermesszahl erhalten.
  - **Flächenmodell:** Die Grundsteuer im Freistaat Bayern wird als wertunabhängiges Flächenmodell verstanden. Die Grundsteuermesszahlen berechnen sich anhand der Grundstücksflächen und der Nutzflächen in Gebäuden, wobei für Wohngebäude ein 30-prozentiger Abschlag vorgesehen ist. Zudem ermöglicht auch das Bayerische Grundsteuergesetz (BayGrStG) den Gemeinden die Option, frei gewählte, ermäßigte Hebesätze für bestimmte Grundstücke zu nutzen. Diese Sonderregel betrifft Grundstücksgruppen, die auch schon bei den Messzahlen begünstigt werden dürfen (Baudenkmäler, sozialer Wohnungsbau, landwirtschaftliche Wohngebäude).
  - **Flächen-Lagen-Modelle:** Die verbleibenden drei Länder schließlich nutzen Flächenmodelle, bei denen mit der ergänzenden Berücksichtigung von Wohnlagen pauschalierend auch wertbildende Komponenten einfließen. In der konkreten Ausgestaltung unterscheiden sich das Wohnlagenmodell (Hamburg), das Flächen-Faktor-Modell (Hessen) und das Fläche-Lage-Modell (Niedersachsen) voneinander.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Im Fall der beiden letztgenannten Länder sind die Unterschiede nur geringfügig.

Die **Grundsteuer C** steht den Gemeinden in den Ländern des Bundesmodells zur Verfügung. Zudem haben – mit der Ausnahme des Freistaats Bayern – auch die Länder mit eigenen Grundsteuergesetzen die Option zur Nutzung einer analogen Abgabe geschaffen.<sup>4</sup> Im Bundesmodell können unbebaute Grundstücke des Grundvermögens unter einer Reihe von Voraussetzungen mit einem eigenen Hebesatz belastet werden, der höher sein muss als der in der betreffenden Gemeinde für die Grundsteuer B genutzte Satz.<sup>5</sup> Die Voraussetzungen des § 25 Abs. 5 GrStG lauten:

- Die unbebauten Grundstücke sind baureif, d.h. sofort bebaubar („Eine erforderliche, aber noch nicht erteilte Baugenehmigung sowie zivilrechtliche Gründe, die einer sofortigen Bebauung entgegenstehen, sind unbeachtlich.“)
- Es müssen städtebauliche Gründe für die Nutzung des erhöhten Hebesatzes vorliegen und nachvollziehbar dargelegt werden. Das Gesetz nennt als solche Gründe „(...) insbesondere die Deckung eines erhöhten Bedarfs an Wohn- und Arbeitsstätten sowie Gemeinbedarfs- und Folgeeinrichtungen, die Nachverdichtung bestehender Siedlungsstrukturen oder die Stärkung der Innenentwicklung (...)“.
- Treffen die städtebaulichen Gründe nur auf einen bestimmten Gemeindeteil zu, so darf der gesonderte Hebesatz nur dort erhoben werden. „Der Gemeindeteil muss mindestens 10 Prozent des gesamten Gemeindegebiets umfassen und in dem Gemeindeteil müssen mehrere baureife Grundstücke belegen sein.“
- „Die genaue Bezeichnung der baureifen Grundstücke, deren Lage sowie das Gemeindegebiet, auf das sich der gesonderte Hebesatz bezieht, sind jeweils nach den Verhältnissen zu Beginn eines Kalenderjahres von der Gemeinde zu bestimmen, in einer Karte nachzuweisen und im Wege einer Allgemeinverfügung öffentlich bekannt zu geben.“

Für Baden-Württemberg wird bereits von mehreren Städten und Gemeinden – Tübingen, Wendlingen und Merdingen – berichtet, die schon ab 2025 die Grundsteuer C erheben wollen.<sup>6</sup> In Nordrhein-Westfalen fällt vor allem die Entscheidung der Stadt Monheim am Rhein auf. Die für ihren niedrigen Gewerbesteuerhebesatz bekannte Stadt hat sich bei der Grundsteuer für ein Gegenprogramm entschieden und im Entwurf der Haushaltssatzung für 2025<sup>7</sup> einen Hebesatz für die Grundsteuer C von 12.000 vorgelegt – das Zehnfache des für die

---

<sup>4</sup> Vgl. Mollwitz (2023).

<sup>5</sup> In Nordrhein-Westfalen gilt dazu abweichend vom Grundsteuergesetz: „Hat eine Gemeinde die Grundstücksgruppe baureifer Grundstücke bestimmt und für die Grundstücksgruppe der baureifen Grundstücke einen gesonderten Hebesatz festgesetzt, muss dieser Hebesatz für alle in der Gemeinde oder dem Gemeindeteil liegenden baureifen Grundstücke einheitlich und höher als die Hebesätze für die in einer Gemeinde liegenden Nichtwohn- und Wohngrundstücke sein“ (§ 1 Abs. 2 NWGrStHsG).

<sup>6</sup> Dürr (2024).

<sup>7</sup> Siehe Stadt Monheim am Rhein (2024), § 6 (S.5).

Grundsteuer A und B vorgesehenen Hebesatzes. Auch der vom Stadtrat am 18.12.2024 letztlich beschlossene Hebesatz der GrSt C für das Jahr 2025 liegt mit etwas niedrigeren 10.000 Punkten weiterhin beim Zehnfachen der auf jeweils 1.000 Punkte erhöhten Hebesätze für die GrSt A und B.<sup>8</sup>

Die Auswirkungen der zum 1. Januar 2025 in Kraft tretenden Grundsteuerreform sind aufgrund ihrer zahlreichen Facetten zum Zeitpunkt der Fertigstellung dieses Kurzgutachtens noch nicht vollständig absehbar. Dies liegt vor allem daran, dass die Städte und Gemeinden ihre Hebesätze für 2025 noch nicht vollständig beschlossen haben. Dies muss erst bis zum 30. Juni 2025 geschehen.

Ein weiterer Unsicherheitsfaktor ist rechtlicher Natur. Neben der gerichtlichen Überprüfung vieler einzelner Steuerbescheide ist davon auszugehen, dass die meisten Grundsteuermodelle der Länder sowie die Komponenten des Bundesmodells im Laufe der Zeit auch einer verfassungsrechtlichen Überprüfung unterzogen werden. Dieser Prozess hat bereits begonnen. Er findet im vorliegenden finanzwissenschaftlichen Gutachten nur wenig Niederschlag. Ohne hier eine eigenständige rechtliche Bewertung vorzunehmen, gehen wir davon aus, dass das Bundesmodell der Grundsteuer den weiten Entscheidungsspielraum, der dem Gesetzgeber bei der Gestaltung sachgerechter Lösungen zusteht, nicht überschreitet.

## **B.2. Nordrhein-Westfalens Grundsteuerhebesatzgesetz**

Zentraler Anlass für das vorliegende Kurzgutachten ist das vom Land Nordrhein-Westfalen am 5. Juli 2024 verabschiedete „Gesetz zur Einführung einer optionalen Festlegung differenzierter Hebesätze bei der Grundsteuer in Nordrhein-Westfalen (Nordrhein-Westfalens Grundsteuerhebesatzgesetz – NWGrStHsG)“. Diese Regelung eröffnet den Gemeinden die Möglichkeit, anstelle eines einheitlichen Hebesatzes bei der Grundsteuer B Wohn- und Nichtwohngrundstücke mit unterschiedlichen Hebesätzen zu besteuern. Konkret müssen die Grundsteuerhebesätze innerhalb einer Gemeinde einheitlich sein:

1. „(...) für die in einer Gemeinde liegenden Betriebe der Land- und Forstwirtschaft,
2. für die in einer Gemeinde liegenden unbebauten Grundstücke (...) und bebauten Grundstücke, die (...) im Sachwertverfahren zu bewerten sind (Nichtwohngrundstücke) und
3. für die in einer Gemeinde liegenden bebauten Grundstücke, die (...) im Ertragswertverfahren zu bewerten sind (Wohngrundstücke).“ (§ 1 Abs. 1 NWGrStHsG).

Das Gesetz bestimmt weiter, dass der Hebesatz für Nichtwohngrundstücke nicht niedriger sein darf als der Hebesatz für Wohngrundstücke. Die Möglichkeit, wie bisher bzw. wie im

---

<sup>8</sup> Vgl. Bund des Steuerzahler NRW, 19.12.2024, <https://www.steuerzahler.de/aktuelles/detail/monheim-beschliesst-horrende-hebesaetze/>.

nicht ergänzten Bundesmodell für Wohn- und Nichtwohngrundstücke einen identischen Hebesatz anzuwenden, wird durch diese Neuregelung nicht eingeschränkt. Das Gesetz bestätigt in § 1 Abs. 2 auch die Möglichkeit, unbebaute baureife Grundstücke mit der Grundsteuer C des Bundesmodells zu erfassen.

Die Entscheidung zur Einführung dieser Wahlmöglichkeit, so die Gesetzesbegründung, sei mit Blick auf die Festsetzung der Grundsteuermessbeträge zum 1. Januar 2025 getroffen worden, da sich eine große Heterogenität der unter den Bedingungen der Aufkommensneutralität ermittelten Steuerbelastungen und Belastungsveränderungen innerhalb und zwischen den nordrhein-westfälischen Kommunen gezeigt habe. Das Bundesmodell trage den zugrundeliegenden unterschiedlichen raumstrukturellen Gegebenheiten nicht hinreichend Rechnung. Das mit dem NWGrStHsG den Kommunen optional eingeräumte, differenzierte Hebesatzrecht erlaube es „auch die Belastung zwischen Wohngrundstücken und Nichtwohngrundstücken regionalverantwortlich zu steuern“ und eröffne ihnen „(...) die Möglichkeit, im Rahmen der Grundsteuer eigene politische Lenkungsziele festzulegen (...)“.<sup>9</sup>

Das nordrhein-westfälische Finanzministerium hat im Juni 2024 und aktualisiert im September 2024 eine Liste der zur Aufkommensneutralität führenden Grundsteuerhebesätze aller Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen vorgelegt. Neben den rechnerisch aufkommensneutralen Hebesätzen für die reformierte Grundsteuer A wurden damit für jede Kommune jeweils drei Hebesätze für die Grundsteuer B benannt, mit denen nach der Reform das Aufkommen des Jahres 2024 wieder erreicht werden könnte:

- Ein rechnerisch aufkommensneutraler Hebesatz der Grundsteuer B für den Fall, dass die Gemeinde die Option der Differenzierung *nicht* wählt. (Dieser Hebesatz der Grundsteuer B wird im Folgenden mit „UD“ für „undifferenziert“ bezeichnet.)
- Zwei zusammen aufkommensneutrale Hebesätze für die Grundsteuer B, einer für Wohngrundstücke, einer für Nichtwohngrundstücke. Darüber hinaus sind diese beiden Hebesätze so gerechnet, dass auch für die beiden Untergruppen „W“ und „NW“ Aufkommensneutralität angestrebt wird. (Für einen kleinen Teil der nordrhein-westfälischen Gemeinden (ca. 5 %) hätte die Berechnung der Aufkommensneutralität auch für diese Teilgruppen dazu geführt, dass der „NW-Hebesatz“ unter dem „W-Hebesatz“ gelegen hätte. Dies würde der gesetzlichen Vorgabe widersprechen. Für diese Gemeinden wurde daher der niedrigste zulässige NW-Hebesatz gewählt, der automatisch dem W-Hebesatz entsprechen muss.)

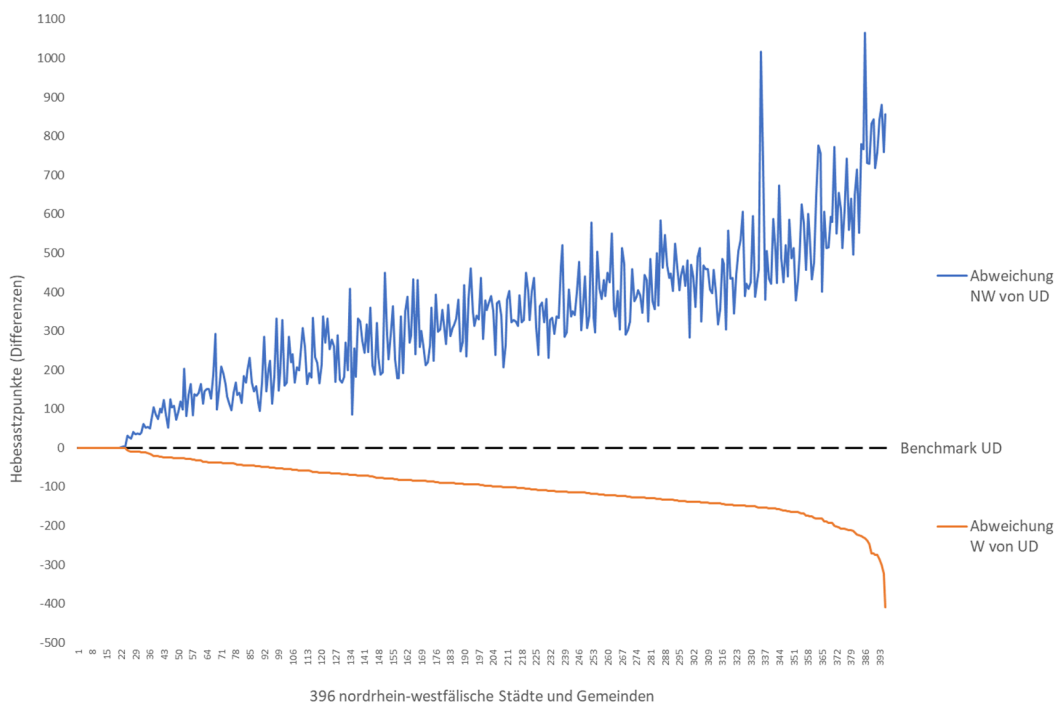
Die Betrachtung dieser Daten zeigt sehr deutlich die große Heterogenität in Nordrhein-Westfalen. Abbildung 1 verdeutlicht die Unterschiede, indem für jede Gemeinde die Differenz ihres aufkommensneutralen Hebesatzes W zum undifferenzierten „UD-Hebesatz“ sowie die Differenz ihres aufkommensneutralen Hebesatzes NW zu diesem UD-Hebesatz berechnet

---

<sup>9</sup> Vgl. Landtag NRW, Drs. 18/9242 vom 14.05.2024.

und dargestellt wurde. Die Reihenfolge von links nach rechts ist nach der Größe der Abweichung des W-Hebesatzes vom UD-Hebesatz in Hebesatzpunkten geordnet. Das heißt, hinter der hier als Benchmark dienenden, horizontalen Gerade stehen sehr unterschiedliche *absolute* UD-Hebesätze. Ganz links sind die 21 Gemeinden aufgeführt, für die – wie erwähnt – die gesetzliche Untergrenze des NW-Hebesatzes gilt. Von links nach rechts gesehen wird unmittelbar deutlich: Die große Heterogenität der aufkommensneutralen Hebesätze im differenzierten und undifferenzierten Modell gibt einen Eindruck von den Gestaltungsräumen, die das NWGrStHsG eröffnet.

**Abbildung 1: Abweichungen der aufkommensneutralen differenzierten Hebesätze (W und NW) von den undifferenzierten Hebesätzen (UD) in der Grundsteuer B in NRW**



Daten: Ministerium der Finanzen NRW. Eigene Darstellung.

Diese rechnerischen Spielräume sind zum Teil so groß, dass sich die Frage aufdrängt, ob jedes Maß an Differenzierung auch statthaft sein wird. Das vorliegende Kurzugutachten befasst sich, wie bereits ausgeführt, nicht mit rechtlichen Fragen der Reform der Grundsteuer. Das gilt auch für das nordrhein-westfälische Grundsteuerhebesatzgesetz. Die finanzwissenschaftliche Untersuchung der Gestaltungsmöglichkeiten der Hebesatznormierung im kommunalen Finanzausgleich erfordert jedoch bestimmte Annahmen über das Verhalten der Städte und Gemeinden bei der Hebesatzentscheidung. Diese einzelgemeindlichen Entscheidungen dürfen in der Praxis auch im Lichte einer rechtlichen, insbesondere verfassungsrechtlichen Bewertung des NWGrStHsG getroffen werden.



Die Frage der Verfassungskonformität des Grundsteuerhebesatzgesetzes ist derzeit strittig. Im Auftrag des Städtetages Nordrhein-Westfalen haben Steffen Lampert und Lars Hummel, Professoren für Öffentliches Recht an den Universitäten Osnabrück und Hamburg, im September 2024 ein gemeinsames Gutachten vorgelegt, das verfassungsrechtliche Zweifel am NWGrStHsG formuliert und Kommunen, die auf seiner Grundlage differenzierte Hebesätze anwenden (wollen), auf entsprechende Rechtsrisiken hinweist. Zuvor hatten im August 2024 Klaus-Dieter Drüen und Marcel Krumm, Professoren für Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München bzw. der Universität Münster, im Auftrag des Ministeriums der Finanzen NRW ein gemeinsames Gutachten vorgelegt, das keine verfassungsrechtlichen Bedenken feststellt und die rechtssichere Nutzung der Differenzierungsmöglichkeit des NWGrStHsG stützt. Schließlich hat der Parlamentarische Beratungs- und Gutachterdienst des Landtags NRW im Dezember 2024 nach Freigabe durch den beauftragenden Abgeordneten ein drittes Gutachten vom Juni 2024 veröffentlicht. Darin bestätigt der Heidelberger Rechtswissenschaftler Robert Pracht im Wesentlichen die Verfassungskonformität des NWGrStHsG.

Eine konsistente Verhaltenshypothese lässt sich nicht aus der Annahme ableiten, dass die einen Kommunen der einen Rechtsauffassung mehr Glauben schenken und die anderen Kommunen der anderen. Einen guten Ansatzpunkt bieten aber Drüen und Krumm, die die rechtlichen Begründungsanforderungen nach dem Grad der Hebesatz-induzierten Differenzierung zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken abstufen: „Selbst bei einer Messzahl-differenzierung von 50 Prozent ist lediglich eine grobe Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen, die den Gemeinden viel Spielraum belässt. (...) Derzeit liegen die Zweifelsfälle wegen der besonderen Gewichtigkeit des Lenkungszwecks erst weit jenseits einer Hebesatzdifferenzierung von 50 Prozent.“<sup>10</sup>

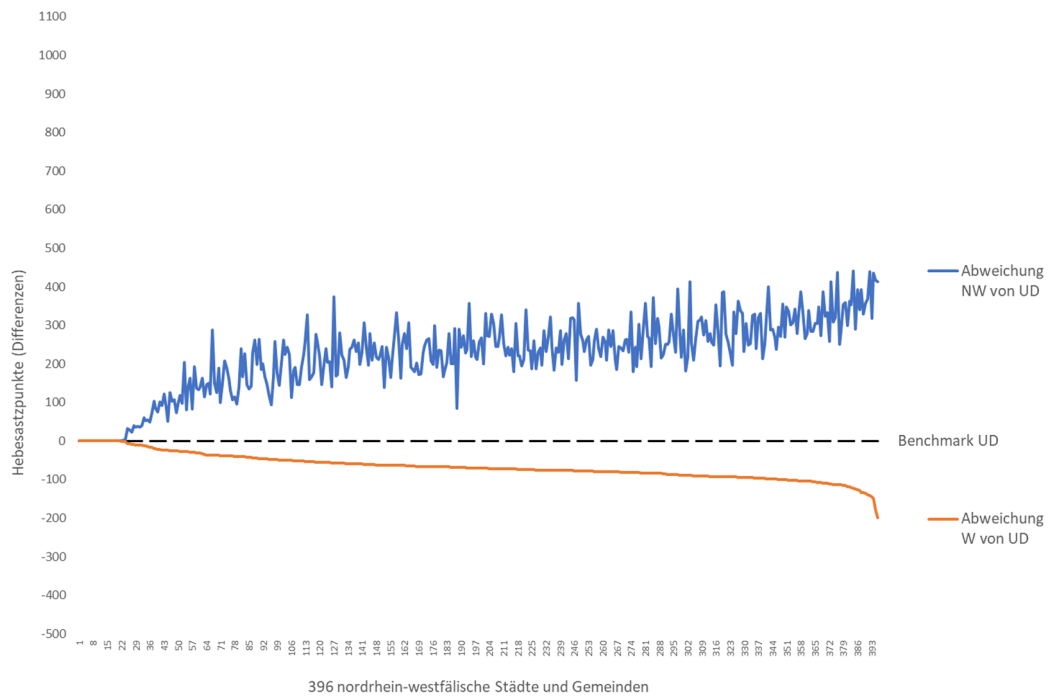
Die aufkommensneutrale Kombination differenzierter W- und NW-Hebesätze nach den Berechnungen des Ministeriums der Finanzen NRW vom September 2024 weist in 267 von 396 Gemeinden eine Hebesatzdifferenzierung von mehr als 50 Prozent auf; in wenigen Fällen geht sie über 150 Prozent hinaus. Ab welchem Wert die zitierten „Zweifelsfälle“ weit jenseits der 50 Prozent beginnen würden, kann und muss an dieser Stelle nicht bewertet werden.

Die genannte Grenze bietet damit auch für die Verhaltensannahme ein tragfähiges Unterscheidungskriterium, das im weiteren Gutachten verwendet werden soll: Kommunale Verwaltungen und Räte, die grundsätzlich geneigt sind, von der Differenzierungsmöglichkeit Gebrauch zu machen, werden es aus Vorsichtsgründen vermeiden, einen NW-Hebesatz zu wählen, der mehr als 50 Prozent über dem W-Hebesatz liegt. Für die Aufkommensneutralität wird eine Hebesatzkombination berechnet, bei der der NW-Hebesatz genau 50 Prozent über dem W-Hebesatz liegt und beide zusammen wieder das alte Aufkommen erreichen. Abbildung 2 zeigt diese Konstellation. Die Wahl der gleichen Achsenskalierung wie in Abbildung 1 ermöglicht den direkten Vergleich.

---

<sup>10</sup> Drüen / Krumm (2024), S. 9.

**Abbildung 2: Abweichungen der vorsichtig differenzierten Hebesätze (W und NW) von den undifferenzierten Hebesätzen (UD) in der Grundsteuer B in NRW**



Daten: Ministerium der Finanzen NRW. Eigene Darstellung.

Auf Basis dieser Verhaltensannahme werden die weiteren illustrativen Berechnungen zu den verschiedenen Optionen der Hebesatznormierung im kommunalen Finanzausgleich durchgeführt.

## C. Grundsteuernormierung

### C.1. Normierung der Realsteuerhebesätze im kommunalen Finanzausgleich

Alle kommunalen Finanzausgleiche in den Ländern beruhen auf der Gegenüberstellung des pauschalierten Finanzbedarfs jeder Gemeinde mit ihren Steuereinnahmen, um festzustellen, ob und in welcher Höhe der Gemeinde im jeweiligen Ausgleichsjahr Schlüsselzuweisungen zustehen. Für die Berechnung der Steuerkraft werden die tatsächlichen Einnahmen aus dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer herangezogen. Die kleinen Gemeindesteuern – Hundesteuer, Zweitwohnungsteuer, Übernachtungsteuer, Vergnügungsteuer, Verpackungsteuer usw. – werden nicht berücksichtigt. Die hebesatzgebundenen Realsteuern der Gemeinden, die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, erfahren durch die Normierung (bzw. Nivellierung) der Hebesätze eine Sonderbehandlung.

Grund für die Verwendung von Nivellierungshebesätzen ist der Schutz der kommunalen Hebesatzautonomie. Ohne Normierung würden alle Mehr- oder Mindereinnahmen, die sich aus der autonomen Variation der örtlichen Hebesätze ergeben, im kommunalen Finanzausgleich weitgehend neutralisiert. Zudem verhindert die Normierung strategisches Verhalten, da die einzelnen Gemeinden keinen Anreiz haben sollen, durch den Grad der Ausschöpfung ihrer Steuerquellen die Höhe ihrer Schlüsselzuweisungen zu beeinflussen.

Die Normierung/Nivellierung des jeweiligen Realsteueraufkommens erfolgt denkbar einfach: In einem ersten Schritt wird das Ist-Aufkommen der betrachteten Realsteuer in jeder einzelnen Gemeinde durch den dort im Referenzzeitraum geltenden Hebesatz dividiert und wird dann mit dem jeweils geltenden Normierungshebesatz multipliziert. Das so ermittelte fiktive Aufkommen der Gewerbesteuer, der Grundsteuer A und der Grundsteuer B geht zusammen als Realsteueraufkommen der jeweiligen Gemeinde in deren Steuerkraftmesszahl ein.

Die Festlegung eines konkreten Normierungshebesatzes etwa für die Grundsteuer B variiert leicht zwischen den Ländern. Die intuitiv nahe liegende Lösung, den (gewogenen) Durchschnitt der Hebesätze der ersten verlässlich verfügbaren Vorperiode als Nivellierungshebesatz festzulegen, wird in dieser Reinform nur in Brandenburg verwendet. Alle anderen Länder mit kommunalem Finanzausgleich nutzen unterschiedliche Berechnungstechniken, um sicherzustellen, dass der Nivellierungshebesatz leicht oder deutlich unter diesem Durchschnitt liegt und/oder ihm nur mit deutlicher zeitlicher Verzögerung folgt.<sup>11</sup> Am deutlichsten ist dies in Baden-Württemberg der Fall, wo die Grundsteuer B im ab 2024 geltenden Finanzausgleichsgesetz nur mit einem fiktiven Hebesatz von 185 nivelliert wird – und damit sogar zehn Prozentpunkte unter dem dort für die Grundsteuer A verwendeten Nivellierungshebesatz liegt (§ 6 Abs. 1 FAG BW). In Nordrhein-Westfalen orientiert sich der Nivellierungshebesatz grundsätzlich an den gewogenen Durchschnittshebesätzen; von diesen Werten werden aus

---

<sup>11</sup> Vgl. Scherf (2023), S. 3, für einen Überblick.

Anreizgründen Abschläge von 6 Prozent bei der Gewerbesteuer und 10 Prozent bei der Grundsteuer vorgenommen.

Die Gründe für diese Variationen sind vielfältig; eine Verpflichtung zur Verwendung des Durchschnitts besteht nicht.<sup>12</sup> Von finanzwissenschaftlicher Seite wird gegen die Verwendung aktueller und dynamischer Nivellierungshebesätze eine umfangreiche empirische Literatur angeführt, die zeigt, dass hiervon ungewollte, sich selbst verstärkende Effekte zur Hebesatzsteigerung ausgehen.<sup>13</sup> Diese Anreizgesichtspunkte sprechen dafür, keine Nivellierungshebesätze zu verwenden, die stets „den Finger am Puls der Zeit“ haben. Gleichzeitig ist jedoch darauf zu achten, dass die Nivellierungshebesätze nicht zu weit von den Durchschnittswerten abweichen. Denn eine Normierung deutlich unterhalb der gewogenen Durchschnitte führt in der Summe dazu, dass die Realsteuern mit einem geringeren Gewicht in die kommunale Steuerkraft eingehen als die kommunalen Anteile an den Gemeinschaftsteuern. Je nachdem, ob dieser Effekt wiederum durch eine Reduzierung des Gewichts dieser Steuern kompensiert wird oder nicht, kann es in einem konkreten Finanzausgleichssystem zu problematischen Umverteilungseffekten zwischen allgemein steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden, zwischen gemeindesteuerstarken und realsteuerstarken Gemeinden kommen. Solche Effekte werden vermieden, wenn alle regelmäßigen Einnahmequellen aller Gebietskörperschaften in etwa gleichmäßig berücksichtigt werden.

Neben der Höhe des jeweils angewandten Nivellierungshebesatzes spielt in der Diskussion auch die Frage seiner Einheitlichkeit bzw. Differenzierung eine wichtige Rolle. In Hessen, Nordrhein-Westfalen, Sachsen und Sachsen-Anhalt werden für die kreisangehörigen Gemeinden und die kreisfreien Städte jeweils eigene Durchschnittswerte ermittelt und darauf aufbauend gruppenspezifische Nivellierungshebesätze formuliert. In Niedersachsen werden stattdessen für die acht Städte mit mehr als 100.000 Einwohnern eigene Durchschnittswerte und Nivellierungshebesätze gebildet. Dabei handelt es sich offensichtlich nicht, wie im vorliegenden Gutachten, um eine *optionale* Differenzierung. Im Mittelpunkt der langjährigen finanzwissenschaftlichen und finanzpolitischen Diskussion um differenzierte Hebesätze steht die Frage, ob alle Städte und Gemeinden eines Landes für jede einzelne Realsteuerart mit dem gleichen Nivellierungshebesatz konfrontiert werden sollen oder nicht. Dort geht es also um die *obligatorische* Differenzierung der Nivellierungshebesätze.

Es ist unbestreitbar, dass Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen, wie in anderen Ländern auch, in vielerlei Hinsicht sehr unterschiedlich sind. Diese Unterschiede können sich auch auf ihre Möglichkeiten erstrecken, die mit dem Hebesatzrecht verbundenen Realsteuern auszuschöpfen. Zugleich ist nicht jeder beobachtbare Unterschied ein Anlass für eine gerechtfertigte Ungleichbehandlung im Finanzausgleichsgesetz. Strittig ist letztlich immer, ob

---

<sup>12</sup> Vgl. für Nordrhein-Westfalen: Verfassungsgerichtshof für das Land Nordrhein-Westfalen (1998): Urteil vom 9. Juli 1998, VerfGH 16/96 und 7/97, S. 55.

<sup>13</sup> Büttner/Krause (2021) geben einen Überblick zur Forschungsliteratur; Hummel/Rauch (2017) einen empirischen Beweis dieses Effekts in Nordrhein-Westfalen.

*keine* Differenzierung mehr oder weniger Ungerechtigkeiten produziert als eine *einfache* Differenzierung, die sich am Rechtsstatus der Gemeinde oder an ihrer Einwohnerzahl orientiert.

Der nordrhein-westfälische Gesetzgeber hat sich ab dem GFG 2022 für eine Differenzierung der Hebesätze zwischen kreisangehörigen Gemeinden und kreisfreien Städten entschieden. Zur fachlichen Begründung wurde die Studie von Feld, Bury und Weber (2020) herangezogen, eine fachliche Gegenposition formuliert Büttner in einem Gutachten von 2022. Gegen diese Regelung in den GFGs seit 2022 sind derzeit Verfassungsbeschwerden von acht kreisfreien Städten in Nordrhein-Westfalen beim Verfassungsgerichtshof NRW anhängig.

Im vorliegenden Kurzgutachten wird auf die Diskussionen um die angemessene Höhe und die Differenzierung zwischen kreisangehörigen Gemeinden und kreisfreien Städten fachlich nicht eingegangen. Entsprechend erfolgt hier auch keine Bewertung. Die Diskussionen fließen aber insofern in unsere Untersuchung ein, als der Status quo als Ausgangspunkt der Betrachtung dient. Es wird auch deutlich werden, dass die obligatorische Differenzierung zwischen kreisangehörigen Städten und Gemeinden und kreisfreien Städten – kurz: ka-kf-Differenzierung – einen gewissen Einfluss auf die Betrachtung der optionalen Differenzierung der Grundsteuer B hat. Im Ergebnis wird aber auch deutlich werden, dass das beste Modell zur Berücksichtigung der optionalen Differenzierung im kommunalen Finanzausgleich von der Frage, ob eine ka-kf-Differenzierung vorgenommen wird oder nicht, unberührt bleibt.

## **C.2. Nivellierung optionaler Hebesatzmodelle – Fragestellungen**

Die Grundsteuerreform stellt die Nivellierung von Hebesätzen für die Steuerkraftmessung vor bislang nicht betrachtete Fragestellungen. Die größte Herausforderung wird dabei der Bundesgesetzgeber zu bewältigen haben, denn er muss für den Bund-Länder-Finanzausgleich die Vielfalt der Grundsteuervariationen in den Ländern zugleich respektieren und dennoch möglichst über einen Kamm scheren. Eine Lösung für diese Aufgabe muss bis 2028 gefunden werden. Ein Diskussionsbeitrag des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahr 2022 zeigt anschaulich die auf diesem Weg noch zu überwindenden fachlichen und politischen Hürden.<sup>14</sup>

Im Vergleich dazu sind die hier aufgeworfenen Fragen gut zu bewältigen. Aber auch sie sind in der finanzwissenschaftlichen Literatur neu. Die Neuheit ergibt sich aus den optionalen Elementen der Grundsteuer B mit NWGrStHsG und der Grundsteuer C. Die reguläre Hebesatznormierung geht davon aus, dass die zugrunde liegende Realsteuer in der gesetzlich eindeutig festgelegten Form erhoben wird. Die Höhe des jeweiligen Hebesatzes ist der einzige Parameter, über den eine Gemeinde bei der Grundsteuer völlig und bei der Gewerbesteuer oberhalb des gesetzlichen Mindesthebesatzes von 200 Punkten frei entscheiden kann. Rechnerisch ist eine Nivellierung damit, wie gezeigt, leicht umsetzbar. Auch abgabenpolitisch ist

---

<sup>14</sup> Vgl. BMF (2022).

der Sachverhalt eindeutig: Wo die mit dem Nivellierungshebesatz ermittelte fiktive Steuerkraft veranschlagt wird, kommt die Erwartung des Gesetzgebers zum Ausdruck, dass die Gemeinden die betreffenden Steuern auch erheben *sollen*. Daran würde auch der – in der Praxis nicht vorkommende – Extremfall nichts ändern, dass eine Gemeinde bei der herkömmlichen Grundsteuer B einen Hebesatz von 0 wählt. Sie müsste die fiktive Steuerkraft nach dem Nivellierungshebesatz in voller Höhe abführen (und auch alle für die Berechnung der Grundsteuermessbeträge erforderlichen Daten liefern). Das normale Verfahren zur Ermittlung der Steuerkraft bliebe davon unberührt.

Das gilt analog für die **Grundsteuer A** in Nordrhein-Westfalen. Auch hier haben die Gemeinden nach Inkrafttreten der Reform am 1.1.2025 nur die Wahl, welchen Hebesatz sie künftig anwenden. Dies kann der vom Ministerium der Finanzen NRW errechnete aufkommensneutrale Hebesatz sein, der alte Hebesatz, ein anderer neuer Hebesatz oder – theoretisch – auch ein Hebesatz von 0, wie er in Rheinland-Pfalz von einigen Gemeinden angewandt wird. Die Grundsteuerreform gibt hier keinen eigenständigen Anlass, das Verfahren zur Ermittlung des Nivellierungshebesatzes zu ändern. Allenfalls kann für die unmittelbare Übergangszeit das zeitliche Profil der berücksichtigten Steuereinnahmen analog zur Grundsteuer B gestaltet werden (vgl. hierzu Abschnitt F)). Darüber hinaus stellen sich aber für die konkrete Nivellierung der Grundsteuer A keine Fragen, die hier zu behandeln wären.

Im Vergleich dazu sind bei der **Grundsteuer B** die meisten Fragen zu beantworten. Mit der Grundsteuerreform 2025 und den durch das NWGrStHsG eröffneten Wahlmöglichkeiten entscheiden die Gemeinden nun in zwei Dimensionen: Sie können sich entweder für oder gegen die Differenzierung entscheiden und außerdem die Höhe ihrer jeweiligen Hebesätze festlegen. Mit der Differenzierungsentscheidung legen sie gewissermaßen fest, in welches Hebesatzumfeld sie sich begeben. Die mit der Normierung der Hebesätze zum Ausdruck gebrachte Erwartung des Gesetzgebers, dass die Grundsteuer erhoben werden soll, bleibt hinsichtlich der Höhe der Hebesätze unverändert. Gleichzeitig darf die Normierung aber keine Erwartung vermitteln, welches Modell – differenziert oder undifferenziert – gewählt wird. Diese Wahlfreiheit muss von der Technik der Hebesatznormierung und ihren finanziellen Auswirkungen völlig unberührt bleiben. Dies gilt auch aus der kommunalen Perspektive: Bei gegebener Wahlfreiheit darf sich eine Kommune nicht allein durch die Art der Hebesatznivellierung zu einem Modell gedrängt oder gelockt fühlen. Der Schutz dieser Wahlfreiheit – also die völlige Neutralität der Hebesatznormierung gegenüber dieser Entscheidung – steht im Mittelpunkt der hier für die Grundsteuer B zu beantwortenden Frage. Der folgende Abschnitt C.3 vertieft diese Perspektive mit einer kurzen Auflistung zentraler Qualitätskriterien für Nivellierungsregeln.

Bei der **Grundsteuer C** ist der optionale Charakter des Hebesatzes anders ausgeprägt als bei der Grundsteuer B. Bei der Baulandmobilisierung geht es nicht um die Entscheidung zwischen zwei Hebesatz-Modellen, sondern nur um die Entscheidung für oder gegen die Nutzung dieses zusätzlichen Tarifs (der auch mit zusätzlichem Aufwand verbunden ist). Auch diese Entscheidung darf durch eine etwaige Hebesatznormierung nicht beeinflusst werden. Abschnitt E behandelt die sich daraus ergebenden Fragen.

### C.3. Qualitätskriterien für die Hebesatznivellierung der Grundsteuer B

Im folgenden Abschnitt D.1 werden die drei Regelungsalternativen skizziert, die zur Hebesatznormierung der Grundsteuer B angesichts der Option, differenzierte Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke festzulegen, grundsätzlich möglich wären. Um von vornherein die etwaigen Stärken und Schwächen dieser Regelungsalternativen erkennbar zu machen, werden zunächst die Qualitätskriterien skizziert, an denen sich Hebesatznormierungen messen lassen müssen. Diese Kriterien leiten sich im Wesentlichen aus der allgemeinen finanzwissenschaftlichen Diskussion zu Hebe- und Steuersatznormierungen ab.<sup>15</sup> Sie werden hier für die spezielle Konstellation des Wahlrechts zwischen differenzierten und undifferenzierten Grundsteuer-Hebesätze formuliert und erweitert.<sup>16</sup>

Eine leistungsfähige Normierungsregel für die Hebesätze der Grundsteuer B in Nordrhein-Westfalen sollte folgende Anforderungen so gut wie möglich erfüllen:

- **Neutralität:** Ausschließlich das mit der Normierung Gewollte wird erreicht. Das bedeutet, dass nur die gemeindliche Wahl niedriger oder hoher Hebesätze, die durch das Grundgesetz garantiert wird, neutralisiert und aus der Steuerkraftbemessung für den kommunalen Finanzausgleich herausgerechnet wird. Diese generelle Neutralitätsforderung taucht in den nachfolgenden Kriterien zum Teil wieder auf.
- **Horizontale Gerechtigkeit:** Gemäß dem Grundsatz "Gleiches gleich behandeln" sollen vergleichbar grundsteuerstarke Gemeinden mit und ohne Differenzierung auch nach der Nivellierung vergleichbar normiert steuerstark sein.
- **Vertikale Gerechtigkeit (Rangfolgenrechtigkeit bzw. „Ungleiches konsistent ungleich behandeln“):** Die Steuerkraftreihenfolge bei der Grundsteuer B – gemessen am Volumen der Grundsteuermessbeträge – wird durch die Normierung nicht verändert. Diese Anforderung gilt auch unabhängig von der einzelgemeindlichen Entscheidung für oder gegen die W-NW-Differenzierung, d.h. über die Gruppengrenzen hinweg.
- **Keine strategischen Anreize:** Die Normierungsregeln sind so zu gestalten, dass sie keine Anreize vermitteln, die eine Gemeinde in der Entscheidung für oder gegen die Hebesatzdifferenzierung beeinflussen könnten, weil sie sich aufgrund der Normierung in einem bestimmten Regime besserstellen würde.
- **Dynamisch stabil:** Die Nivellierungshebesätze sollten möglichst stabil bleiben, wenn nur wenige Gemeinden zwischen differenzierten und undifferenzierten Hebesätzen wechseln.

---

<sup>15</sup> Vgl. Zimmermann/Döring (2019), S. 268, sowie Scherf (2023) jeweils m.w.N.

<sup>16</sup> Das heißt auch, dass in der Beurteilung *anderer*, hier nicht behandelter Fragen der Hebesatznormierung (z.B. zur Hebesatzdynamisierung oder zur Differenzierung zwischen kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden) auch andere bzw. anders spezifizierte Kriterien zum Einsatz kommen könnten.

- **Kein „Orientierungshebesatz“:** Ein Nivellierungshebesatz sollte auch insofern neutral gestaltet werden, als dass er von den Städten und Gemeinden nicht als Orientierungs- oder gar Mindesthebesatz angesehen wird.<sup>17</sup> Die Nutzung der jeweiligen Normierungshebesätze aus dem kommunalen Finanzausgleich als Vergleichsmaßstab bei der Bewertung der eigenen Hebesatzentscheidungen ist nachvollziehbar und per se unschädlich. Wenn jedoch die eigenen Hebesätze primär wegen sich ändernder Normierungshebesätze angepasst werden, ist das Neutralitätsgebot verletzt und es entsteht das Risiko eines ungewollten Selbstverstärkungseffekts.<sup>18</sup>
- **Geringer dezentraler administrativer Aufwand** bei den Gemeinden und Finanzbehörden.
- **Geringer zentraler administrativer Aufwand** beim Land.

Zudem soll eine von Gesetzgeber beschlossene Hebesatznivellierungsregel natürlich **verfassungskonform** sein. Das vorliegende finanzwissenschaftliche Gutachten kann eine eigenständige verfassungsrechtliche Bewertung der diskutierten Nivellierungsregeln nicht leisten. Die genannten Kriterien decken jedoch viele der Gesichtspunkte ab, die auch in einer vorstellbaren verfassungsrechtlichen Würdigung einer Normierungsregel von Bedeutung sein könnten.

Die genannten Kriterien ergänzen einander und überlappen sich auch zum Teil. In der nachfolgenden Prüfung werden daher nicht alle Kriterien separat mit einem eigenen Indikator operationalisiert.

---

<sup>17</sup> Vgl. Goerl/Rauch/Thöne (2013), S. 138 ff. m.w.N.

<sup>18</sup> Auf derartige Selbstverstärkungseffekte bzw. Endogenitäten trifft der Begriff einer „Hebesatzspirale“ technisch zwar zu; er dramatisiert die zu beobachtenden Effekte allerdings häufig über Gebühr.



## D. Grundsteuer B: Normierungsoptionen und Modellrechnungen

### D.1. Mögliche Nivellierungsregeln

Für die Ermittlung der Nivellierungshebesätze der Grundsteuer B (§ 9 GFG) stehen drei Regelungsalternativen zur Verfügung. Bei allen Alternativen ist zu berücksichtigen, dass für die kreisfreien Städte und für die kreisangehörigen Städte und Gemeinden jeweils eigene fiktive Hebesätze zu ermitteln sind. Entsprechend sind alle Regelungsalternativen mit insgesamt sechs Hebesatzgruppen für die Grundsteuer B konfrontiert: Bei den kreisangehörigen Gemeinden sind dies die undifferenzierten "UD-Hebesätze", die W-Hebesätze und die NW-Hebesätze; bei den kreisfreien Städten die gleichen drei Gruppen. Die drei Regelungsalternativen unterscheiden sich im ersten Ansehen vor allem dadurch, dass sie dafür nicht automatisch auch sechs unterschiedliche Nivellierungshebesätze benötigen, sondern zwei, vier oder sechs.

Zur besseren Unterscheidung werden die drei theoretischen Alternativen in Tabelle 1 mit griffigen, nichttechnischen Bezeichnungen dargestellt.

**Tabelle 1: Regelungsalternativen für die Nivellierung der Grundsteuer B**

<b>I. Einer für alle</b>
<p>Für jeden Gemeindetyp (kf/ka) wird <i>ein</i> integrierter Normierungshebesatz ermittelt. Für jede Gemeinde mit Hebesatzdifferenzierung W-NW wird der fiktive undifferenzierte Hebesatz (UD) errechnet. Diese UD-Ersatzwerte werden zusammen mit den originalen UD-Hebesätzen der tatsächlich nicht differenzierenden Gemeinden in die hergebrachte Nivellierung eingebracht.</p> <p>Wie aktuell gibt es zwei Nivellierungshebesätze, einer für ka, einer für kf Gemeinden.</p>
<b>II. Beide für sich</b>
<p>Für jeden Gemeindetyp (kf/ka) werden zwei separate Nivellierungsgruppen gebildet, auf der einen Seite für die UD-Hebesätze, auf der anderen Seite für die W-NW-Differenzierung (hier entsprechend mit je einem Normierungssatz für W und NW).</p> <p>Im Ergebnis gibt es sechs Nivellierungshebesätze.</p>
<b>III. Zwei für alle</b>
<p>Dieses Modell ist das Gegenteil des Modells I „Einer für alle“: Hier werden für alle UD-Gemeinden <i>ohne</i> Hebesatzdifferenzierung aufkommensidentischen Hebesatzpendants <i>mit</i> fiktiver W-NW-Differenzierung ermittelt. Für jeden Gemeindetyp (kf/ka) erfolgt dann Nivellierung nur für den Fall der W-NW-Hebesatzdifferenzierung.</p> <p>Im Ergebnis gibt es vier Nivellierungshebesätze.</p>

Diese drei Regelungsalternativen spiegeln das gesamte Spektrum denkbarer Lösungen wider. Im Laufe der Untersuchung wird deutlich werden, dass sich die zentrale Entscheidung auf die

Alternativen I und II konzentrieren muss. Die Alternative III "Zwei für alle" bietet sich als intuitiv naheliegendes Gegenstück zur Alternative I "Einer für alle" an. Da Alternative III naheliegend ist und da im Gutachten keine vorstellbare Option unbeachtet bleiben soll, wird sie in der weiteren Betrachtung mit analysiert. Es sollte allerdings auch schon von vornherein deutlich gemacht werden, dass Alternative III systematisch – und wahrscheinlich auch rechtlich – problematisch ist.

In der Regelungsalternative III würde in der Praxis die besondere Aufgabe entstehen, für die nicht differenzierenden Städte und Gemeinden ein fiktives differenziertes Hebesatzpaar zu ermitteln. Dabei könnte zunächst die Frage aufgeworfen werden, ob in diesen Gemeinden für den W-Hebesatz und auch den NW-Hebesatz nicht einfach ihr einheitlicher UD-Hebesatz der Grundsteuer eingesetzt werden darf. Schließlich ist dies der Hebesatz, der in der jeweiligen Gemeinde tatsächlich auf Wohn- und Nichtwohngrundstücke angewendet wird.

Dieses Vorgehen würde der Intention des nordrhein-westfälischen Grundsteuerhebesatzgesetzes (NWGrStHsG) widersprechen. Das Gesetz ermöglicht den Gemeinden, sich für differenzierte W- und NW-Hebesätze zu entscheiden oder gegen deren Anwendung (und für einen UD-Hebesatz) zu optieren. Es besteht jedoch keine Differenzierungspflicht. Da bei den meisten nordrhein-westfälischen Gemeinden der UD-Hebesatz und ihr aufkommensgleiches W-NW-Hebesatzpaar deutlich voneinander abweichen (vgl. Abbildung 1 oben), bringt das NWGrStHsG zwar einen zusätzlichen Freiheitsgrad für die gemeindliche Hebesatzautonomie, verlangt aber auch eine – mitunter kontroverse – Abwägungsentscheidung. Die kommunale Entscheidung für oder gegen die Hebesatzdifferenzierung ist also immer wesentlich und darf durch die sonstige Gesetzgebung des Landes – konkret durch das GFG – nicht unterminiert werden. Es ist schließlich die ureigene Aufgabe von Hebesatznivellierung im kommunalen Finanzausgleich, die grundgesetzlich garantierte Hebeautonomie von dem Einfluss eines Finanzausgleichsgesetzes zu isolieren. Würden nun aber in der Alternative III bei der Besteuerung der Wohngrundstücke die (tendenziell höheren) UD-Hebesätze der nicht differenzierenden Gemeinden mit den (tendenziell niedrigeren) W-Hebesätzen der differenzierenden Gemeinden „in einen Topf geworfen“, würde für die beiden unterschiedlichen Gruppen ein gemeinsamer und schon dadurch falscher Maßstab geschaffen. Dies gilt ebenfalls für Nichtwohngrundstücke. Die Interpretation eines UD-Hebesatzes als W- und NW-Hebesatz wäre bei einer Differenzierungspflicht sinnvoll, sie verbietet sich jedoch bei der bestehenden *Option* zur Differenzierung.

Zur Anrechnung in Alternative III könnte stattdessen das W-NW-Hebesatzpaar als fiktives differenziertes Hebesatzpaar einer UD-Gemeinde dienen, wie es vom Ministerium der Finanzen für jede Gemeinde errechnet worden ist bzw. wie es im vorliegenden Gutachten in komprimierter, auf einen Faktor von 1,5 reduzierter Form genutzt wird. Auch hier handelt es sich um eine gesetzliche Fiktion, doch zumindest werden systematisch gleichartige Werte zur Berechnung von Nivellierungssätzen herangezogen. Tatsächlich werden mit der zweitgenannten Form unten die Rechnungen für Alternative III durchgeführt.

Jedoch ist zu beachten, dass jedes auf diese Weise berechnete fiktive W-NW-Hebesatzpaar lediglich eines von beliebig vielen Hebesatzpaaren darstellt, die in einer Gemeinde ebenfalls

dasselbe Grundsteuer B-Aufkommen generieren könnten. Für ein bestimmtes Grundsteuer-aufkommen kann ein um 10 % differenziertes Hebesatzpaar, ein um 50 % differenziertes Hebesatzpaar oder ein beliebig anders definiertes Hebesatzpaar ermittelt werden. Für eine Gleichung mit zwei Unbekannten gibt es mathematisch beliebig viele Lösungen. Da jedoch unterschiedliche Hebesätze für die betroffenen Gemeinden auch unterschiedliche Auswirkungen auf die ihnen im GFG angerechnete Steuerkraft der Grundsteuer B haben, wird deutlich, dass die Alternative III insgesamt problematisch ist und hier nicht mit der gleichen Ernsthaftigkeit betrachtet wird wie die Alternativen I und II.

Im Licht dieser Diskussion sei darauf hingewiesen, dass die Alternativen I und II nicht mit vergleichbaren Problemen behaftet sind. Für Alternative II „Beide für sich“ ist dies unmittelbar ersichtlich: Wie am Anfang des Abschnitts dargelegt, gibt es für die Grundsteuer B in NRW sechs unterschiedliche Hebesatzgruppen. Alternative II ermittelt für jede dieser Gruppen einen eigenen Nivellierungshebesatz. Es besteht kein Risiko, dass Hebesätze, die nicht zusammengehören, zusammen in einen Topf geworfen werden.

Bei Alternative I „Einer für alle“ entstehen diese Probleme ebenfalls nicht, obwohl hier für jede differenzierende Gemeinde ein fiktiver Hebesatz gebildet wird, der eine Situation simuliert, als würde diese Gemeinde nicht differenzieren. Das ist jedoch unproblematisch. Es entsteht keine mathematische Ungewissheit, da für ein von einer Gemeinde gewähltes W-NW-Hebesatzpaar nur ein einziger fiktiver UD-Hebesatz existiert, der zum selben Aufkommen führt. Eine Gleichung mit einer Unbekannten hat eine eindeutige Lösung. Zudem schadet es in der Alternative I den differenzierenden Gemeinden nicht, an dieser Stelle fiktiv nicht differenzierend behandelt zu werden. Die Hebesatznivellierung hat die Aufgabe, für jede Gemeinde die normierte Steuerkraft der *gesamten* lokalen Grundsteuer B zu ermitteln. Für den Finanzausgleich ist es irrelevant, wie hoch der Anteil von Wohngrundstücken und der von Nichtwohngrundstücken am Grundsteueraufkommen einer Gemeinde ist. Ausschlaggebend ist allein die kombinierte Steuerkraft. Diese wird mit Alternative I für alle Gemeinden – differenzierende wie nicht differenzierende – gleichartig und gleichmäßig erfasst. So entsteht eine Art Schutzzone für die Differenzierungsentscheidung: Ob sich eine Gemeinde entscheidet, das von ihr als erforderlich erachtete Aufkommen an Grundsteuer B mit gar nicht, mit leicht oder mit stark differenzierten Hebesätzen zu erheben, bleibt allein ihre Angelegenheit – der Finanzausgleich behandelt sie in allen diesen Situationen gleich.

Ungeachtet der Vorbehalte gegenüber Alternative III werden im Folgenden, wie erläutert, die drei Ansätze mithilfe von Modellrechnungen auf ihre Leistungsfähigkeit im Hinblick auf die zu erfüllenden Gütekriterien überprüft.

## **D.2. Modellrechnung: Verhaltensannahmen und Ergebnismatrix**

Um die Praxistauglichkeit der Regelungsalternativen zur Hebesatznivellierung zu testen, müssen – da die tatsächliche Praxis erst im Jahr 2025 beginnt – vorab Annahmen über das mögliche Verhalten der Städte und Gemeinden getroffen werden. Diese Annahmen dürfen nicht

unrealistisch sein. Aus diesem Grund wurde bereits oben in Abschnitt B.2 die Grundannahme getroffen, dass eine dem Vorsichtsprinzip folgende W-NW-Differenzierung nicht die gesamte Bandbreite der kommunizierten aufkommensneutralen Hebesätze ausschöpfen dürfte. Es wird hier angenommen, dass die Entscheidungen zur Hebesatzdifferenzierung (zunächst) nicht über die Wahl von NW-Hebesätzen in Höhe des 1,5-fachen der W-Hebesätze hinausgehen. Auf dieser Basis werden für jede Gemeinde in Nordrhein-Westfalen aufkommensneutrale Hebesatzpaare berechnet, die als Ausgangsbasis für die weiteren Berechnungen dienen (vgl. oben Abbildung 2).

Damit ist der Raum abgesteckt, in dem verschiedene, grundsätzlich realistische Verhaltensszenarien zu betrachten sind. Diese Szenarien (A), (B) und (C) sollen in dem Sinne realistisch sein, dass sie realisierbar wären. Sie sind aber nicht in gleichem Maße wahrscheinlich. Bei den Szenarien geht es nicht in erster Linie darum, wahrscheinlich zu sein. Sie sollen die drei Regelungsalternativen einem harten Test unter möglichen und sehr unterschiedlichen Bedingungen unterziehen. Eine gesetzliche Nivellierungsregel kann nur dann als tauglich anerkannt werden, wenn sie in *allen* möglichen Konstellationen funktioniert – auch in den weniger wahrscheinlichen. Die betrachteten Verhaltensszenarien sind:

- (A) *Keine* Gemeinde differenziert ihre Hebesätze. Alle nutzen den aufkommensneutralen Hebesatz ohne Differenzierung. (Dieses ist das gebotene Benchmark-Szenario, wie unten erläutert wird.)
- (B) *Alle* Gemeinde nutzen differenzierte Hebesätze. Sie setzen die aufkommensneutralen, ggf. gemäß formulierter Prämisse neu kalibrierten differenzierten Hebesätze ein.
- (C) Manche Gemeinden differenzieren, andere nicht. Annahme hier: Es differenzieren nur die Gemeinden, bei denen gemäß Prämisse ein aufkommensneutrales Hebesatzpaar mit einem NW-Hebesatz 50% über dem Wohn-Hebesatz neu berechnet werden musste (vgl. oben Abbildung 2), weil die Spreizung ansonsten über 50% gelegen hätte. Das sind 270 Gemeinden in NRW. Die restlichen 126 Gemeinden mit einer *relativ* geringen Spreizung der aufkommensneutralen W-NW-Hebesätze unter 50% differenzieren nicht und wählen den aufkommensneutralen UD-Hebesatz.

Zum Zeitpunkt der Fertigstellung des vorliegenden Gutachtens stehen die von den Städten und Gemeinden für 2025 endgültig genutzten Grundsteuerhebesätze noch nicht fest, da diese erst bis zum 30. Juni des betreffenden Jahres beschlossen werden müssen. Die zum Jahreswechsel 2024/25 abzeichnenden Trends weisen darauf hin, dass die nordrhein-westfälischen Kommunen die Option zur W-NW-Differenzierung nutzen werden, wenn auch weniger intensiv, als es im Verhaltensszenario (C) modelliert wird. Der Städte- und Gemeindebund führte im November 2024 eine Umfrage unter seinen Mitgliedskommunen durch. Demnach planen 235 der antwortenden 290 Gemeinden für 2025 keine Differenzierung ihrer GrSt

B-Hebesätze, während die verbleibenden 55 Gemeinden diese Option nutzen wollen.<sup>19</sup> Bei den zehn größten Städten Nordrhein-Westfalens zeichnet sich dagegen eine leichte Mehrheit für differenzierte Hebesätze ab; eine dpa-Umfrage im Dezember 2024 ergab ein Planungsbild von sechs zu vier für die Differenzierung.<sup>20</sup>

Dieses vorläufige und unvollständige Bild zeigt, dass sich im ersten Jahr der reformierten Grundsteuer in Nordrhein-Westfalen eine gemischte Konstellation entwickelt. Die mit dem NWGrStHsG geschaffene Wahlfreiheit wird in beide Richtungen genutzt, als Entscheidung für die W-NW-Differenzierung und als Entscheidung dagegen. Von Anfang an sind damit alle sechs möglichen Hebesatzgruppen (siehe Abschnitt D.1) auch besetzt. Die abschließende Verteilung für 2025 oder die folgenden Jahre kann zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht abgesehen werden.

Mit der Verhaltensannahme (C) wird eine Konstellation getestet, die eine vergleichsweise intensive Nutzung der Differenzierungsmöglichkeit annimmt, in der aber auch ein knappes Drittel aller Städte und Gemeinden nicht differenziert. Diesem mittleren Verhaltensszenario (C) stehen mit (A) und (B) Extremwerte gegenüber, in denen keine oder alle Gemeinden differenzieren. Eine letzte Konstellation wird nicht eigens berechnet, bleibt aber nicht unbeachtet: Jede Nivellierungsregel muss auch für solche Situationen konsistente Ergebnisse liefern, in denen *nur sehr wenige* Gemeinden differenzieren (oder nicht differenzieren), so dass das Gewicht einer einzelnen Gemeinde – und ihrer Entscheidung für oder gegen die Differenzierung – merklichen Einfluss auf den Durchschnittswert ihrer (kleinen) Gruppe nehmen kann.

Aus der Kombination der in Abschnitt D.1 formulierten drei alternativen Nivellierungsregeln sowie der hier skizzierten Verhaltensannahmen (A), (B) und (C) lässt sich eine Matrix aufstellen (Tabelle 2). Diese – hier noch nicht ausgefüllte – Matrix spannt einen weiten Prüfungsraum auf und veranschaulicht, dass jede Nivellierungsregel auch mit jeder denkbaren Hebesatzpolitik konsistent umgehen können muss. Die weitere Prüfung der belastbaren Modelle wird jedoch zeigen, dass nicht alle neun Felder unterschiedliche Befunde erbringen.

---

<sup>19</sup> Vgl. StGB NRW (2024), S. 2.

<sup>20</sup> Rheinische Post vom. 23.12.2024: „In diesen NRW-Großstädten werden Wohnimmobilien-Besitzer entlastet“; [https://rp-online.de/nrw/landespolitik/grundsteuer-2025-6-staedte-in-nrw-beschliessen-differenzierte-hebesaetze\\_aid-122386217](https://rp-online.de/nrw/landespolitik/grundsteuer-2025-6-staedte-in-nrw-beschliessen-differenzierte-hebesaetze_aid-122386217).

**Tabelle 2: Struktur der Untersuchungsmatrix (blanko)**

Verhaltensszenario Nivellierungsregel	(A) Keiner differenziert	(B) Alle differenzieren	(C) Manche differenzieren
Regel I: „Einer für alle“			
Regel II: „Beide für sich“			
Regel III: „Zwei für alle“			

Die Verhaltensannahme (A) "Keiner differenziert" entspricht im Ergebnis einer Situation, in der die Option einer W-NW-Differenzierung nicht bestünde. Da alle Gemeinden nach der (fiktiven) Ausgangssituation ohne NWGrStHsG handeln und behandelt werden, ist das Verhaltensszenario (A) zwingend der Maßstab der Betrachtung (natürlich getrennt nach ka- und kf-Gemeinden). An dieser Situation muss sich eine neue Nivellierungsregel messen lassen. Die drei möglichen Nivellierungsregeln werden danach beurteilt, ob und inwieweit sie zu Abweichungen vom Benchmark (A) führen.

Daraus ergibt sich unmittelbar das Vergleichsobjekt: Für alle Nivellierungssätze und Verhaltensmodelle wird berechnet, wie viel nivellierte Grundsteuerkraft jeder einzelnen Gemeinde im GFG angerechnet werden würde. Dieser Wert wird mit der Benchmark-Grundsteuerkraft verglichen und es werden jeweils die durchschnittliche, die minimale und die maximale Abweichung der Grundsteuerkraft vom Referenzszenario (A) als Indikatoren der Vergleichsrechnungen betrachtet. Darüber hinaus wird analysiert, in wie vielen Fällen und in welcher Höhe Rangverschiebungen gegenüber dem Benchmark auftreten. Ergänzend werden besondere Auffälligkeiten benannt.

### **D.3. Ergebnisse für die Grundsteuer B**

Zur Prüfung ihrer Leistungsfähigkeit im Finanzausgleich werden die Regelungsalternativen I, II und III in einer Simulation durchgerechnet. Dabei wurden die Verhaltensannahmen (A), (B) und (C) wie im vorangegangenen Abschnitt D.2 beschrieben in die Rechnung eingebracht. Die Simulation basiert auf den vom Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen (MfF) bereitgestellten Grundsteuerdaten, die für die Berechnung der aufkommensneutralen

Hebesätze genutzt werden. Diese Daten wurden im September 2024 in zweiter Fassung veröffentlicht.<sup>21</sup>

Gemäß den Regeln und den Verhaltensannahmen werden für jede einzelne Gemeinde in Nordrhein-Westfalen die Steuerkraftzahlen der Grundsteuer B berechnet, wie sie laut § 9 GFG NRW ermittelt werden würden. Für die Simulationsrechnungen sind zwei zusammenhängende Vereinfachungen gegenüber den aktuellen gesetzlichen Anforderungen notwendig: Für das Berechnungsjahr 2024 werden die genannten MdF-Daten für dieses Kalenderjahr genutzt, sodass die im regulären GFG-Ablauf notwendige 18-monatige Frist zwischen Datenverfügbarkeit und Einsatz im GFG entfällt. Der Nivellierungshebesatz der Grundsteuer ergibt sich aus dem gewogenen Mittelwert der genutzten Hebesätze des jeweiligen Gemeindetyps (kreisfrei und kreisangehörig). Dieser wird um einen pauschalen Abschlag von 10 Prozent reduziert.<sup>22</sup> Der Abschlag dient dazu, zwischenzeitliche Hebesatzänderungen pauschal abzupuffern und etwaige Selbstverstärkungseffekte anreizwirksam zu dämpfen (vgl. Abschnitt C.3). Da in den Modellrechnungen des vorliegenden Gutachtens ohne den genannten Zeitverzug gearbeitet wird, nutzen wir zum Ausgleich einen erhöhten pauschalen Abschlag von 20 Prozent von den jeweiligen gewogenen Hebesatz-Mittelwerten.<sup>23</sup> Dieser höhere Abschlag dient lediglich der Modellrechnung. Für eine tatsächlich in das GFG integrierte neue Nivellierungsregel gäbe es keinen Anlass, vom bisherigen 10-Prozent-Abschlag abzuweichen.<sup>24</sup>

In den Modellrechnungen dient die Verhaltensannahme (A) „Keiner differenziert“, wie erläutert, als der Benchmark für die Leistungsfähigkeit einer Normierungsregelung. In den Modellrechnungen werden für die alternativen Normierungsregeln I, II und III die verschiedenen Verhaltensannahmen – d.h. die Entscheidungen zu differenzieren oder nicht – durchgespielt.

Innerhalb einer Normierungsregelung sollte die Entscheidung, die Hebesätze aufkommensneutral zu differenzieren oder nicht, möglichst geringen Einfluss auf die einer Gemeinde im GFG angerechnete Steuerkraft haben. Eine vollständige Neutralität der Normierungsregel würde dazu führen, dass zwei fiktive, vollkommen identische Gemeinden, von denen eine die

---

<sup>21</sup> Vgl. <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/aufkommensneutrale-hebesaetze>. Die Daten zu den zugehörigen Grundsteuerermessbetragsvolumina per 1.1.2024 wurden dem Institut vom Ministerium der Finanzen zur Verfügung gestellt.

<sup>22</sup> Im real umgesetzten Verfahren kommt nach Berechnung des gruppenbezogenen gewogenen Durchschnitts und vor dem 10-prozentigen Abschlag noch ein Zwischenschritt: „Seit dem GFG 2022 wird die Hälfte der Differenz von den nach Rechtsstellung ermittelten gewogenen Hebesätzen zum gewogenen Landesdurchschnitt abgezogen bzw. hinzuaddiert.“ (Gesetzentwurf zum GFG 2024, Begründung, Besonderer Teil, Zu § 9. in: Landtag Nordrhein-Westfalen Drucksache 18/5800, 08.09.2023, S. 66). Dieser Zwischenschritt wird in der Modellrechnung aus Vereinfachungsgründen nicht umgesetzt. Der Zwischenschritt kann mathematisch auf die interessierenden Untersuchungsfragen keinen spürbaren Einfluss nehmen. Diese Vereinfachung für die Modellrechnung versteht sich nicht als Empfehlung für die Berechnung künftiger Nivellierungshebesätze.

<sup>23</sup> Derartige proportionale Abschläge haben keinen Einfluss auf die nachfolgenden Vergleichsbetrachtungen. Insofern wäre eine Abwägung, ob 20% der numerisch beste Wert für diesen pauschalen Abschlag ist (statt bspw. 15%) in jeder Hinsicht folgenlos.

<sup>24</sup> Einschließlich des in Fußnote 22 dargestellten Zwischenschritts.

GrSt B-Hebesätze differenziert und die andere nicht, im Finanzausgleich mit der gleichen normierten Steuerkraft berücksichtigt werden. Damit wäre die Neutralitätsforderung hinsichtlich der *horizontalen Gerechtigkeit* erfüllt, denn die objektiv gleichen Gemeinden würden gleichbehandelt (siehe Abschnitt C.3). Entsprechend werden in der Simulationsrechnung mögliche Abweichungen der normierten Steuerkraft vom Benchmark ausgewiesen.

In der Simulationsrechnung wird anschließend geprüft, ob es bei verhaltensbedingten Abweichungen der normierten Steuerkraft gegenüber dem Benchmark auch zu Rangverschiebungen zwischen den Kommunen kommt. Es ist jedoch zu beachten, dass nicht jede kleine Abweichung der Steuerkraft zwangsläufig zu einer Änderung der Rangfolge gegenüber den in ihrer Steuerkraft der GrSt B nächststehenden Nachbarn führt. Sollten jedoch auch Rangverschiebungen auftreten, ist zusätzlich das Qualitätskriterium der *vertikalen Gerechtigkeit* betroffen.

**Tabelle 3: Nivellierungshebesätze der untersuchten Regelungsalternativen in den Simulationsrechnungen**

	(A) Keiner differenziert	(B) Alle differenzieren	(C) Manche differenzieren
<b>Regel I: Einer für alle</b>	N-HS kf: 544	N-HS kf: 544	N-HS kf: 544
	N-HS ka: 596	N-HS ka: 596	N-HS ka: 596
<b>Regel II: Beide für sich</b>	N-HS kf: UD 544	N-HS kf: UD ungenutzt	N-HS kf: UD** 644
	N-HS kf: W ungenutzt	N-HS kf: W 486	N-HS kf: W 484
	N-HS kf: NW ungenutzt	N-HS kf: NW 675	N-HS kf: NW 672
	N-HS ka: UD 596	N-HS ka: UD ungenutzt	N-HS ka: UD 554
	N-HS ka: W ungenutzt	N-HS ka: W 540	N-HS ka: W 546
	N-HS ka: NW ungenutzt	N-HS ka: NW 779	N-HS ka: NW 814
<b>Regel III: Zwei für alle*</b>	N-HS kf: W 544	N-HS kf: W 486	N-HS kf: W 486
	N-HS kf: NW 544	N-HS kf: NW 675	N-HS kf: NW 675
	N-HS ka: W 596	N-HS ka: W 540	N-HS ka: W 540
	N-HS ka: NW 596	N-HS ka: NW 779	N-HS ka: NW 779

Abk: N-HS: Nivellierungshebesatz; kf: kreisfrei; ka: kreisangehörig; UD: undifferenziert; W: Wohn- und NW: Nichtwohngrundstücke.

\* Regel III: Bei (A) Benchmark-Hebesätze. Bei (C) wird für die fiktive Differenzierung das Verhaltensszenario genutzt.

\*\* Im Verhaltensszenario (C) verzichtet nur eine kreisfreie Stadt auf Differenzierung.

In Tabelle 3 sind die Nivellierungshebesätze dargestellt, die für die Untersuchung der Regelungsalternativen gemäß der in den Abschnitten D.1 und D.2 formulierten Prämissen und Verhaltensszenarien sowie mit Hilfe der beschriebenen Daten und Modellspezifikationen berechnet worden sind. Auf dieser Grundlage erfolgt die nachfolgende Auswertung.

In Tabelle 3 deutet sich auch schon an, dass die weiteren Vergleichsrechnungen nicht darauf hinauslaufen, dass alle Felder der Untersuchungsmatrix unterschiedliche Ergebnisse zeigen. Da die Leistungsfähigkeit der Regelungsalternativen I, II und III auch mithilfe von Randszenarien – „keiner differenziert“ / „alle differenzieren“ – überprüft wird, koinzidieren einige der Modellrechnungen. Das sind namentlich II (B), III (B) und III (C), weil hier die faktisch gleiche




Hebesatzpolitik betrachtet wird (bei II (B) und III (B)) beziehungsweise für die fiktiven Hebesätze genutzt wird (III (C)).

Die Übereinstimmung der Nivellierungshebesätze von I (B) und I (C) mit dem Benchmark I (A) ist hingegen keine solche Koinzidenz. Hier werden tatsächlich drei unterschiedliche Verhaltensszenarien bzw. Hebesatzpolitiken betrachtet, die aber wegen der beschriebenen Eigenschaften der Regel I alle zu den gleichen Nivellierungshebesätzen führen.

In Tabelle 3 wird zudem ein Phänomen deutlich, das nur am Rande mit der Fragestellung des vorliegenden Gutachtens verbunden ist: Nach der Grundsteuerreform kann die in Nordrhein-Westfalen seit 2022 praktizierte separate Ermittlung von Nivellierungshebesätzen für die kreisfreien Städte und den kreisangehörigen Raum dazu führen, dass letztere einen *höheren* Nivellierungshebesatz erhalten. Es ist jedoch festzuhalten, dass die durchgeführten Modellrechnungen keine Prognose der bis Ende Juni 2025 festzusetzenden GrSt B-Hebesätze bieten können. Die Beobachtung bezieht sich mithin lediglich auf die strukturellen Eigenschaften aufkommensneutraler Hebesatzrechnungen. Für die in diesem Gutachten behandelten Fragen der Differenzierung zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken ist es allerdings irrelevant, welches Verhältnis die ka-kf-Differenzierung aufweist (oder ob eine solche Differenzierung überhaupt durchgeführt wird).

**Tabelle 4: Leistungsfähigkeit der Regelungsalternativen in der Ergebnismatrix für Grundsteuer B**

Verhalten Nivellierung	(A) Keiner differenziert	(B) Alle differenzieren	(C) Manche differenzieren
<b>Regel I: Einer für alle</b>	 BENCHMARK	<b>Steuerkraftabweichungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Durchschnitt (Betrag): <b>0,0%</b></li> <li>Max. nach unten: <b>0%</b>, nach oben: <b>0%</b></li> </ul> <b>Rangverschiebungen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Häufigkeit: <b>0 Fälle</b> (von 396)</li> <li>Verschiebungen um <b>0 Ränge</b> insgesamt</li> </ul>	<b>Steuerkraftabweichungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Durchschnitt (Betrag): <b>0,0%</b></li> <li>Max. nach unten: <b>0%</b>, nach oben: <b>0%</b></li> </ul> <b>Rangverschiebungen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Häufigkeit: <b>0 Fälle</b> (von 396)</li> <li>Verschiebungen um <b>0 Ränge</b> insgesamt</li> </ul>
<b>Regel II: Beide für sich</b>		<b>Steuerkraftabweichungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Durchschnitt (Betrag): <b>1,4%</b></li> <li>Max. nach unten: <b>-4,8%</b>, nach oben: <b>+13,2%</b></li> </ul> <b>Rangverschiebungen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Häufigkeit: <b>292 Fälle</b> (von 396)</li> <li>Verschiebungen um <b>726 Ränge</b> insgesamt</li> </ul>	<b>Steuerkraftabweichungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Durchschnitt (Betrag): <b>3,8%</b></li> <li>Max. nach unten: <b>-7,1%</b>, nach oben: <b>+18,4%</b></li> </ul> <b>Rangverschiebungen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Häufigkeit: <b>357 Fälle</b> (von 396)</li> <li>Verschiebungen um <b>2054 Ränge</b> insgesamt</li> </ul>
<b>Regel III: Zwei für alle</b>		<b>Steuerkraftabweichungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Durchschnitt (Betrag): <b>1,4%</b></li> <li>Max. nach unten: <b>-4,8%</b>, nach oben: <b>+13,2%</b></li> </ul> <b>Rangverschiebungen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Häufigkeit: <b>292 Fälle</b> (von 396)</li> <li>Verschiebungen um <b>726 Ränge</b> insgesamt</li> </ul>	<b>Steuerkraftabweichungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Durchschnitt (Betrag): <b>1,4%</b></li> <li>Max. nach unten: <b>-4,8%</b>, nach oben: <b>+13,2%</b></li> </ul> <b>Rangverschiebungen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Häufigkeit: <b>292 Fälle</b> (von 396)</li> <li>Verschiebungen um <b>726 Ränge</b> insgesamt</li> </ul>

In Tabelle 4 werden die Ergebnisse der Vergleichsberechnungen zusammengefasst und die Befunde für Steuerkraftabweichungen gegenüber dem Benchmark (Neutralität der Nivellierungsregel mit Blick auf horizontale Gerechtigkeit) und für Rangverschiebungen gegenüber

dem Benchmark (Neutralität der Nivellierungsregel mit Blick auf vertikale Gerechtigkeit) präsentiert.<sup>25</sup>

Die Ergebnisse der Vergleichsrechnung sind an Eindeutigkeit kaum zu übertreffen.

**Regel I** („Einer für alle“) ist als einzige gänzlich neutral hinsichtlich der kommunalen Entscheidungen für oder gegen die Hebesatzdifferenzierungen, die das NWGrStHsG eröffnet. Sie schneidet auch in den anderen formulierten Qualitätskriterien (Abschnitt C.3), die nicht mit den Modellrechnungen überprüft werden konnten, sehr gut ab. Die Grundgesamtheiten zur Berechnung der Nivellierungshebesätze sind jeweils die ganzen Gruppen der kreisfreien und der kreisangehörigen Gemeinden. Diese im aktuellen Rechtsrahmen größtmöglichen Grundgesamtheiten schneiden hinsichtlich der dynamischen Stabilität und der geringen Strategiefälligkeit gut ab. Auch administrativ ist die Regel denkbar einfach: Für jede differenzierende Gemeinde ist es lediglich eine simple Umrechnung von den differenzierten Hebesätzen zum zugehörigen, fiktiven UD-Hebesatz, der in die Nivellierung eingeht.

**Regel II** („Beide für sich“) erzielt im gemischten Szenario, in dem manche, aber nicht alle Gemeinden differenzieren, die schlechtesten Ergebnisse. Es kommt zu den größten Steuerkraftabweichungen gegenüber dem Benchmark und auch zu flächendeckenden Rangverschiebungen. Da diese Veränderungen für die betroffenen Gemeinden zu finanziellen Mehr- oder Mindereinnahmen aus dem kommunalen Finanzausgleich führen, aber ausschließlich auf ihre aufkommensneutralen Entscheidungen zwischen differenzierten oder undifferenzierten Hebesätzen zurückgehen, wird das Manko der Regel II sehr deutlich. Zudem löst Regel II grundsätzlich unerwünschte Anreize für strategisches Verhalten aus. Das macht die Modellrechnung durch Zufall sehr deutlich: Gemäß der Verhaltensannahme (C) differenzieren hier nur diejenigen Gemeinden, deren NW-Hebesatz bei 150% des W-Hebesatzes liegt. Bei geringerem Abstand wird annahmegemäß der undifferenzierte Hebesatz gewählt. Bei den kreisfreien Städten Nordrhein-Westfalens ist letzteres lediglich bei *einer* einzigen Stadt der Fall (Tabelle 3). Als einzige Stadt in ihrer Gruppe leitet sich der Nivellierungshebesatz automatisch aus dem eigenen Hebesatz her. Im konkreten Fall schafft das einen starken Anreiz, nur deswegen doch die differenzierten Hebesätze zu wählen. Zudem versagt in diesem Extremfall auch die Hebesatznormierung in ihrem Grundauftrag, denn sie isoliert die einzelgemeindliche Hebesatzentscheidung nicht mehr vom Finanzausgleich. Bei kleinen Hebesatzgruppen mit etwas mehr als nur einer Gemeinde fallen diese Nachteile nicht mehr so extrem aus, bleiben aber bestehen. Spiegelbildlich ist die dynamische Stabilität der Normierungshebesätze kleiner Gruppen bei Regel III geringer. Der administrative Aufwand ist etwas höher als bei Regel I; dieser Nachteil fällt aber weniger ins Gewicht. Neben allen Nachteilen hat die Regel II aber den Vorteil, dass sie – zumindest prima facie – rechtlich umsetzbar wäre. Das ist für die die folgende Regel III fraglich.

---

<sup>25</sup> Die Rangfolgen der normierten Steuerkraft und die entsprechenden Rangverschiebungen wurden immer separat für den kreisfreien und den kreisangehörigen Raum berechnet, weil etwaigen Verschiebungen zwischen diesen beiden Gruppen der GFG-Systematik folgend unbeachtlich zu sein haben. Davon unbenommen werden die Ergebnisse für beide Gruppen in der Tabellen zur Vereinfachung addiert dargestellt.

**Regel III** („Zwei für alle“) wurde, wie oben diskutiert (D.1), wegen grundlegender systematischer Zweifel nur der Vollständigkeit halber in der Analyse gehalten. Die Analyseergebnisse in Tabelle 4 bestätigen, dass ein Ausschluss von Regel III zu keine Einbuße geführt hätte. Auch hier treten zahlreiche und umfangreiche Steuerkraftabweichungen und Rangverschiebungen auf; die Regel verletzt das Neutralitätsgebot. Mit Blick auf die klare Überlegenheit der Regel I in allen Dimensionen kann hier auf eine detailliertere Erläuterung der Nachteile der anderen Regeln verzichtet werden.

Angesichts von Verdruss und Unsicherheiten, die für die Städte und Gemeinden mit der Grundsteuerreform einhergehen, kann dieser Befund zumindest eine gewisse Beruhigung schaffen: Von Seiten des Finanzausgleichs kommt hier keine zusätzliche Komplikation hinzu. Die einfachste Lösung für die künftige Grundsteuernivellierung ist zugleich die gerechteste und effizienteste.

## E. Normierung der Grundsteuer C im Finanzausgleich?

Mit Blick auf eine Normierung der von den Gemeinden wählbaren Grundsteuer C stellen sich zwei Fragen: Ist eine Hebesatznivellierung möglich? Ist sie sinnvoll bzw. geboten? Nur wenn die erste Frage bejaht werden kann, wird die zweite relevant.

In Abschnitt B.1 ist das als Grundsteuer C bezeichnete zusätzliche Hebesatzrecht für unbebaute baureife Grundstücke kurz charakterisiert worden. Erwägt eine Gemeinde mit Hilfe die Nutzung dieser Abgabe, muss sie mehrere faktische Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden, ob eine besondere Nachfrage nach Bauland besteht, die den Einsatz der Abgabe rechtfertigt.
- Sie muss für alle unbebauten Grundstücke, die in Frage kommen, wissen oder feststellen, ob diese baureif im Sinne des GrStG sind.
- Sie muss städtebauliche Gründe für die Nutzung des erhöhten Hebesatzes haben, diese formulieren und (jährlich) nachvollziehbar öffentlich darlegen.
- Treffen diese städtebaulichen Gründe nur auf einen bestimmten Gemeindeteil zu, so darf der gesonderte Hebesatz nur dort erhoben werden. Der Gemeindeteil muss mindestens 10 Prozent des gesamten Gemeindegebiets<sup>26</sup> umfassen und in dem Gemeindeteil müssen mehrere baureife Grundstücke belegen sein.

---

<sup>26</sup> Die Anforderung, dass dieser Anteil mindestens zehn Prozent des (explizit) *gesamten* Gemeindegebietes ist sehr hoch und dürfte auch in nicht ländlich geprägten Gemeinden nur schwer zu erfüllen sein. Das in dieser Hinsicht parallel formulierte hessische Grundsteuergesetz ist an dieser Stelle präziser bzw. praktikabler: „Der Gemeindeteil muss mindestens 10 Prozent *der Siedlungsfläche* des Gemeindegebiets nach der Gemeindestatistik des Hessischen Statistischen Landesamtes umfassen (...)“.

- Die genaue Bezeichnung der baureifen Grundstücke, deren Lage sowie das Gemeindegebiet, auf das sich der gesonderte Hebesatz bezieht, sind zu Beginn eines Kalenderjahres von der Gemeinde zu bestimmen, in einer Karte nachzuweisen und öffentlich bekannt zu geben.

Angesichts der kumulativen Voraussetzungen, die eine Gemeinde allein<sup>27</sup> erfüllen muss, um die optionale Grundsteuer C erheben zu können, ist derzeit noch nicht absehbar, wie viele Städte und Gemeinden diese Baulandmobilisierungsabgabe für das gesamte Gemeindegebiet, für einen Teil des Gemeindegebiets oder gar nicht erheben könnten.

Für die einzelne Gemeinde ist dies insofern unproblematisch, als sie allein Herrin des Verfahrens ist und je nach Notwendigkeit, Datenverfügbarkeit und Kapazitäten entscheidet, ob und wann sie die Grundsteuer C anwendet. Dabei können auch fiskalische Erwägungen eine legitime Rolle spielen.

Bei der Frage einer Normierung der Grundsteuer C im kommunalen Finanzausgleich kommen dagegen mehrere Faktoren zusammen, die eine Nivellierung von vornherein verhindern.

Der primäre Hinderungsgrund ist grundsätzlicher Natur: Wie oben ausgeführt, geht mit der Berücksichtigung einer Abgabe bei der Steuerkraft im Finanzausgleich – in diesem Fall durch die Verwendung eines normierten Hebesatzes – die gesetzliche Erwartung einher, dass diese Abgabe auch erhoben werden soll. Dies widerspricht dem optionalen Charakter der Grundsteuer C, für oder gegen die sich die Gemeinden frei (und auch unabhängig von ihrem Baulandbedarf) entscheiden können sollen. Insofern ähnelt die Grundsteuer C – zumindest für den Hebesatzanteil, der über den ansonsten erhobenen Hebesatz der Grundsteuer B hinausgeht – eher den kleinen optionalen Gemeindesteuern wie Hunde-, Zweitwohnung-, Übernachtung-, Vergnügung- oder Verpackungssteuer, die im GFG ebenfalls nicht berücksichtigt werden sollen.

Würde dieser Hinderungsgrund nicht ins Gewicht fallen, dürfte die Nivellierung der Grundsteuer C in der Praxis dennoch auf erhebliche Hürden stoßen. Eine seriöse und anreizgerechte Nivellierung könnte nur durchgeführt werden, wenn das Land zentral für jede einzelne Gemeinde wüsste, welche baureifen Flächen die Kriterien für die Erhebung der Grundsteuer C erfüllen. Wäre damit das Steuerpotenzial der Grundsteuer C für jede Gemeinde bekannt, könnte die Anwendung eines normierten Hebesatzes eine gleichmäßige und anreizgerechte Ausschöpfung dieses Potenzials anstoßen. Würde dieser Ansatz nicht bereits der Prämisse der Freiwilligkeit widersprechen, so scheitert er an den nicht verfügbaren und kaum zentral erhebbaren Daten.

---

<sup>27</sup> Das Ministerium der Finanzen stellt dazu klar: „Die Grundsteuer C muss von den Kommunen in eigener Regie – unter Berücksichtigung der in § 25 Abs. 5 GrStG genannten Voraussetzungen – festgesetzt und erhoben werden. Eine Beteiligung der Finanzverwaltung ist soweit nicht erforderlich und nicht vorgesehen.“ (Vgl. MdF NRW 2024).

Die „plumpe“ Alternative, die Grundsteuer C einfach dort zu nivellieren, wo sie erhoben wird, und den Rest der Gemeinden zu ignorieren, wäre zwar technisch denkbar, aber kontraproduktiv. In diesem Fall dürfte die Anrechnung der Grundsteuer C auf die Steuerkraft der Gemeinden deren Interesse an der aufwendigen und häufig wohl auch nicht konfliktfreien Einführung dieser Steuer sehr wirksam ersticken.

Auf eine *separate* Normierung der Grundsteuer C muss daher verzichtet werden. Zur Nivellierung des Aufkommens der Grundsteuer C wird für jede Gemeinde ein fiktives Aufkommen ermittelt, das sich ergeben würde, wenn für diese Grundstücke noch die Grundsteuer B erhoben würde. Je nach Differenzierungsentscheidung ist dies der UD-Hebesatz oder der NW-Hebesatz (der immer auf unbebaute Grundstücke anzuwenden ist). Nach dieser ersten Nivellierungsrunde werden *alle* Grundstücke in die gewählte Grundsteuer B-Normierung überführt.

Sollte sich die Grundsteuer C langfristig als eine von allen Gemeinden stark genutzte und fiskalisch ergiebige Steuer erweisen, wäre diese Empfehlung zu überdenken. Spätestens dann, wenn das Aufkommen der Grundsteuer C die Summe des Aufkommens der kommunalen Bagatellsteuern übersteigt, sollte ihre regelmäßige Berücksichtigung bei der Steuerkraftermittlung im GFG erneut geprüft werden, um eine Gleichbehandlung der größeren Steuereinnahmen zu gewährleisten. Ob ein solcher Kipp-Punkt jemals erreicht wird, ist aus heutiger Sicht völlig offen.

## **F. Integration der neuen Grundsteuer B in den Finanzausgleich – Zeiträume der einbezogenen Grunddaten**

### **F.1. Bisherige Zeitspannen und Fristen**

Im kommunalen Finanzausgleich wird für die Ermittlung des fiktiven Finanzbedarfs und die Berechnung der normierten Steuerkraft der Kommunen bisher ein Datenzeitraum von fünf Jahren zugrunde gelegt. Dieser Zeitraum liegt deutlich in der Vergangenheit. Für das Haushaltsjahr und das GFG 2025 beziehen sich diese Grunddaten auf den Zeitraum 2017 bis 2021. Die Grunddaten spielen auch für die Nivellierungshebesätze im Finanzausgleich eine Rolle. In der Ermittlung der gewogenen Landesdurchschnitte der Gruppe der kreisfreien und der kreisangehörigen Gemeinden werden ebenfalls die Grunddaten der Jahre 2017 bis 2021 verwendet. Die Hälfte der Differenz zwischen den nach Rechtsstand gewichteten Hebesätzen und dem gewichteten Landesdurchschnitt wird abgezogen bzw. hinzugerechnet. Aus Gründen der Anreizkompatibilität wird dann ein Abschlag von sechs Prozent bei der Gewerbesteuer und von zehn Prozent bei der Grundsteuer vorgenommen.

Für eine künftige Hebesatznivellierung ist zu beachten, dass es nicht zwingend erforderlich ist, die Nivellierung beider Realsteuerarten auf Basis eines oder desselben Mehrjahreszeit-

raums vorzunehmen. Primär muss ein Stützzeitraum zu dem Zweck der konkreten Nivellierungsaufgabe und entsprechend zu der normierten Realsteuer passen. Hier sind sich Gewerbesteuer und Grundsteuer – vor wie auch nach Reform – durchaus nicht sehr ähnlich.

Bei der Berechnung von Nivellierungshebesätzen kann es zum einen vorteilhaft sein, diese anhand aktuellerer Daten zu ermitteln, um die tatsächlich gewählten Hebesätze mit aktuelleren Nivellierungshebesätzen vergleichen zu können. Bei einer Steuer mit vergleichsweise hoher Aufkommensdynamik schon in den Messbeträgen (wie der Gewerbesteuer) ist das wichtiger als bei einer sich stetig und langsam entwickelnden Steuer (wie der Grundsteuer vor der Reform). Ein großer systematischer Bruch, wie er durch die Grundsteuerreform entsteht, ist dagegen ein gutes Argument für möglichst große Zeitnähe gerade in der Post-Reform-Phase.

Für die Festlegung einer angemessenen Nivellierungsgrundlage sind neben der Aktualität auch die Volatilität der Steuerbemessungsgrundlagen von Bedeutung. Insbesondere in Fällen mit hoher Volatilität ist eine mehrjährige Datenbasis von Vorteil. Dies ist beim Gewerbesteueraufkommen eindeutig der Fall. Für das Grundsteueraufkommen vor der Reform und absehbar nach der Reform kann das dagegen verneint werden. Die Übergangsphase der Grundsteuerreform stellt in diesem Zusammenhang eine vorübergehende, weniger gut absehbare Phase dar.

Diese Gesichtspunkte zeigen, dass eine Gleichbehandlung der beiden großen Realsteuern in der Hebesatznivellierung aus der Sache heraus nicht zwingend ist. Aus Sicht der Finanzausgleichssystematik ist eine Gleichbehandlung sinnvoll, da einfache und einheitliche Lösungen in den ohnehin als komplex verschrienen Finanzausgleichsgesetzen willkommen sind. Aus fachlicher Sicht auf die unterschiedlichen zu normierenden Steuern ist dies, wie skizziert, nicht unbedingt der Fall.

## **F.2. Systemumstellung – Optionen der Integration**

Die in diesem Kurzgutachten angerissenen Diskussionen und die dazugehörigen finanzwissenschaftlichen Analysen werden in dem ausführlichen Gutachten "Klimaansatz und mehrjährige Steuerkraft im kommunalen Finanzausgleich Nordrhein-Westfalen" (Döring, Gerhards und Thöne, 2024) detailliert dargelegt. Die vorliegende Kurzstudie ist lediglich ein Ergänzungsgutachten zu diesem aktuellen Gutachten. Um Redundanzen zu vermeiden, wird an dieser Stelle auf eine vertiefte Darstellung der aktuellen eigenen Befunde aus dem Hauptgutachten verzichtet. Wir konzentrieren uns hier auf die konkreten, mit der Systemumstellung anlässlich der Grundsteuerreform relevanten Fragenstellungen. Im Mittelpunkt steht dabei die Grundsteuer B, die nur mit Blick auf die weit überlegene Regelungsalternative I („Einer für alle“) diskutiert wird. Die anderen Realsteuern werden der Vollständigkeit halber streckenweise mit dargestellt, aber nicht analytisch diskutiert.

Wie in Abschnitt F.1 dargestellt, reichen die bisher für den Finanzausgleich maßgeblichen Zeiträume zum Teil weit in die Vergangenheit zurück. Bei der Abwägung zwischen längeren und kürzeren Referenzzeiträumen der Basisdaten überwiegen die Vor- und Nachteile nicht

eindeutig, insbesondere die Kriterien Aktualität und Glättung spielen hier gegenläufige Rollen.

Im ersten Jahr der Umsetzung der reformierten Grundsteuer muss das GFG 2025 noch auf die Grunddaten der Vorjahre zugreifen, da neue Ist-Daten nicht vorliegen. Die neue Grundsteuer gilt zwar bereits, die alte Grundsteuer dominiert aber noch die Steuerkraftmessung im GFG. Diese Situation ist unvermeidbar. Alle Überlegungen, wie der zeitliche Übergang von der alten zur neuen Grundsteuer im Finanzausgleichsgesetz umgesetzt werden kann, beziehen sich entsprechend auf das GFG 2026 und dessen Folgejahrgänge.

Das oben genannte Gutachten „Klimaansatz und mehrjährige Steuerkraft im Kommunalen Finanzausgleich des Landes Nordrhein-Westfalen“ hat die Auswirkungen einer mehrjährigen Berücksichtigung der kommunalen Realsteuern im Finanzausgleich eingehend untersucht und deren Vor- und Nachteile aufgezeigt. Die beobachteten Glättungseffekte sind dabei im Wesentlichen auf die Gewerbesteuer zurückzuführen, da die Grundsteuern ohnehin sehr stabil sind. Die Unterschiede zwischen Grund- und Gewerbesteuer zeigen sich nicht nur in zeitlicher Hinsicht, d. h. in ihren Schwankungen im Zeitablauf, sondern auch in räumlicher Hinsicht: Die Einnahmen aus der Gewerbesteuer sind auch räumlich deutlich ungleichmäßiger über Nordrhein-Westfalen verteilt als die Einnahmen aus der Grundsteuer.

Führt man diese beiden Befunde – einerseits das Inkrafttreten der Grundsteuerreform, andererseits die Stabilität der Grundsteuer und die Volatilität der Gewerbesteuer – zusammen, so ergibt sich eine Option zur Umsetzung der Grundsteuerreform im kommunalen Finanzausgleich, die die Vorteile beider Punkte miteinander verbinden kann. Diese besteht darin, die Mehrjährigkeit bei der Ermittlung der Steuerkraft – zumindest zunächst – primär auf die Gewerbesteuer anzuwenden, da diese deutlich konjunktureanfälliger ist und damit die Hauptursache für die Volatilität der kommunalen Einnahmen darstellt.

Bei der Grundsteuer sollte die neue Bemessungsgrundlage sukzessive nach Datenverfügbarkeit aufgebaut werden. Die nachstehende Tabelle 5 skizziert die konkreten Optionen für die Datengrundlagen der Realsteuernivellierung. Die Gewerbesteuernivellierung wird dabei in den beiden Optionen mit und ohne Mehrjährigkeit dargestellt.

Aus den dargelegten Gründen wird die Grundsteuer B hier jeweils nur mit einer einjährigen Referenzzeit für die Messbetragsvolumina dargestellt. Für das erste Jahr dieses neuen Modells im GFG 2026 stehen hier zwei Alternativen zur Verfügung: Entweder wird nach bisherigem Usus noch das zweite Halbjahr 2024 hälftig berücksichtigt. Dies entspräche dem etablierten Vorgehen, wie es auch für die Zeit ab GFG 2027 empfohlen wird. Im GFG 2026 würde mit „halb 2024 / halb 2025“ eine gewisse Glättung im Übergang erreicht. Dem kann entgegengehalten werden, dass eine Glättung insofern unnötig ist, als die nordrhein-westfälische Kommunen im Jahr 2026 ausschließlich mit der reformierten Grundsteuer konfrontiert sind und entsprechend auch die Erwartung haben könnten, im GFG nicht noch mit Teilen der alten (verfassungswidrigen) Grundsteuer konfrontiert zu werden. In diesem Fall könnten die Daten für das erste Halbjahr 2025 fiktiv zu einem Ganzjahreswert verdoppelt werden, um im GFG berücksichtigt zu werden.

**Tabelle 5: Übersicht Hebesätze und Referenzperioden nach Grundsteuerreform**

**Modell ohne mehrjährige Steuerkraft**

**GFG 2026**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/24 - 06/25	grundsätzlich aktuellste 3 Jahre
GewSt	07/24 - 06/25	2022, 2023, 2024
Entweder : GrSt B	07/24 - 12/24 01/25 - 06/25	2022, 2023, 2024 1. HJ 2025
Oder : GrSt B	01/25 - 06/25 (x 2)	1. HJ 2025

**GFG 2027**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/25 - 06/26	grundsätzlich aktuellste 3 Jahre
GewSt	07/25 - 06/26	2023, 2024, 2025
GrSt B	07/25 - 06/26	2025

**GFG 2028**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/26 - 06/27	grundsätzlich aktuellsten 3 Jahre
GewSt	07/26 - 06/27	2024, 2025, 2026
GrSt B	07/26 - 06/27	2025, 2026

**GFG 2029**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/27 - 06/28	grundsätzlich aktuellste 3 Jahre
GewSt	07/27 - 06/28	2025, 2026, 2027
GrSt B	07/27 - 06/28	2025, 2026, 2027

**Modell mit mehrjähriger Gewerbesteuerkraft**

**GFG 2026**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/24 - 06/25	grundsätzlich aktuellste 3 Jahre
GewSt	07/22 - 06/23	2020, 2021, 2022
mehrfähig	07/23 - 06/24	2021, 2022, 2023
Durchschnitt	07/24 - 06/25	2022, 2023, 2024
Entweder : GrSt B	07/24 - 12/24 01/25 - 06/25	2022, 2023, 2024 1. HJ 2025
Oder : GrSt B	01/25 - 06/25 (x 2)	1. HJ 2025 x 2

**GFG 2027**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/25 - 06/26	grundsätzlich aktuellste 3 Jahre
GewSt	07/23 - 06/24	2021, 2022, 2023
mehrfähig	07/24 - 06/25	2022, 2023, 2024
Durchschnitt	07/25 - 06/26	2023, 2024, 2025
GrSt B	07/25 - 06/26	2025

**GFG 2028**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/26 - 06/27	grundsätzlich aktuellsten 3 Jahre
GewSt	07/24 - 06/25	2022, 2023, 2024
mehrfähig	07/25 - 06/26	2023, 2024, 2025
Durchschnitt	07/26 - 06/27	2024, 2025, 2026
GrSt B	07/26 - 06/27	2025, 2026

**GFG 2029**

	Referenzperiode	Berechnung fiktive Hebesätze
allgemein	07/27 - 06/28	grundsätzlich aktuellste 3 Jahre
GewSt	07/25 - 06/26	2023, 2024, 2025
mehrfähig	07/26 - 06/27	2024, 2025, 2026
Durchschnitt	07/27 - 06/28	2025, 2026, 2027
GrSt B	07/27 - 06/28	2025, 2026, 2027

Zum Zeitpunkt des Gutachtensabschlusses ist noch nicht eindeutig feststellbar, welche dieser beiden GrSt B-Alternativen für das GFG 2026 vorzugswürdig ist. Dies hängt auch von der Hebesatzpolitik der Gemeinden im Jahr 2025 ab. Systematisch gibt es kleine Unterschiede zwischen den beiden Alternativen; gut akzeptabel erscheinen aus heutiger Sicht beide.



Für die in Tabelle 5 nicht erfasste Grundsteuer A empfiehlt sich, jeweils analog zur Grundsteuer B vorzugehen. Zwar wirkt die Grundsteuerreform auf die Grundsteuer A nur vergleichsweise gering. Eine belastbare Begründung, die kleine Grundsteuer A anders als Grundsteuer B zu behandeln, lässt sich daraus aber nicht ableiten.

Sollten entgegen der Darstellung in Tabelle 5 beide Realsteuern letztlich gleich behandelt werden, könnte neben einer sofort einföhrbaren dreijährigen Steuerkraftbasis für die Gewerbesteuer im Finanzausgleich und einer entsprechenden dreijährigen Basis für die Gewerbesteuerhebesätze auch für die Grundsteuer eine solche Dreijährigkeit schrittweise eingeföhrt werden. Nach Überwindung der umstellungsbedingten Übergangsphase bestehen keine grundsätzlichen Bedenken gegen eine mehrjährige Bemessungsgrundlage auch bei der Grundsteuer. Allerdings ist der Mehrwert der Mehrjährigkeit gegenüber der Einjährigkeit hier im Vergleich zur Gewerbesteuer gering und ergibt sich vor allem aus der ostentativen Einfachheit der Gleichbehandlung aller Steuereinnahmen der Gemeinden.

## G. Ergebnisüberblick<sup>28</sup>

Die Steuerkraft aus der Grundsteuer ist, wie in allen Ländern üblich, im kommunalen Finanzausgleich des Landes Nordrhein-Westfalen – dem jährlichen Gemeindefinanzierungsgesetz GFG – zu berücksichtigen. Als kommunale Realsteuer mit grundgesetzlich garantiertem Hebesatzrecht kann sie jedoch nicht mit dem tatsächlichen örtlichen Steueraufkommen angerechnet werden. Um die Effekte der Hebesatzautonomie – eine Gemeinde erhebt besonders niedrige oder besonders hohe Grundsteuern – vom kommunalen Finanzausgleich zu isolieren, werden Nivellierungshebesätze verwendet. Anstelle der gemeindeindividuellen Hebesätze wird für jede Gemeinde die fiktive Steuerkraft ermittelt, die sie mit diesen ungefähr durchschnittlichen Hebesätzen hätte. Dieses fiktive Aufkommen wird ihr im Finanzausgleich als Steuerkraft angerechnet, tatsächliche Abweichungen davon nach oben oder unten sind allein Sache der jeweiligen Gemeinde, da sie diese durch ihre Hebesatzentscheidung auch selbst herbeigeföhrt hat.

Mit der ab 2025 wirksamen Grundsteuerreform und dem nordrhein-westfälischen Grundsteuerhebesatzgesetz (NWGrStHsG) ist eine Anpassung der Regelungen zur Hebesatznivellierung erforderlich. Die nordrhein-westfälischen Städte und Gemeinden haben nun die Option, sich wie bisher für einen einheitlichen Hebesatz der Grundsteuer B zu entscheiden. Alternativ können sie unterschiedliche Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke erheben. Diese Wahlmöglichkeit zwischen zwei alternativen Hebesatzsystemen bei der Grundsteuer B stellt die Hebesatznivellierung im kommunalen Finanzausgleich vor eine neue, bisher nicht gekannte Herausforderung.

---

<sup>28</sup> Der abschließende Ergebnisüberblick ist weitgehend deckungsgleich mit dem vorangestellten Überblick zu den zentralen Befunden.

Im vorliegenden Gutachten werden theoretisch gangbare Regelungsalternativen zur Normierung der Grundsteuer B identifiziert und ausgearbeitet. Diese Alternativen werden im Rahmen einer qualitativen Argumentation und einer quantitativen Simulationsrechnung auf ihre Leistungsfähigkeit untersucht. Von den drei Alternativen – Regel I „Einer für alle“, Regel II „Beide für sich“ und Regel III „Zwei für alle“ – sticht die erste Nivellierungsregel weit hervor, sie übertrifft die beiden Alternativen in allen Qualitätskriterien und ist die einzige wirklich neutrale Regel.

Diese Nivellierungsregel I, die am Ende der Analysen für die Grundsteuer B mit Nachdruck empfohlen wird, sieht vor, dass alle Gemeinden in der Nivellierung so behandelt werden, als ob sie von der Option der Hebesatznivellierung keinen Gebrauch machen würden. Bei den Gemeinden, die tatsächlich einen einheitlichen, undifferenzierten Hebesatz für die Grundsteuer B anwenden, wird dieser in die Berechnung des Nivellierungshebesatzes einbezogen. Für die Gemeinden, die sich für eine Differenzierung der Hebesätze nach Wohn- und Nichtwohngrundstücken entschieden haben, wird ein fiktiver einheitlicher Hebesatz berechnet, der ohne Differenzierung vor Ort das gleiche Steueraufkommen erzielen würde. Diese Berechnung ist denkbar einfach und mathematisch eindeutig durchführbar. Durch dieses Verfahren entsteht eine Art Schutzzone für die Differenzierungsentscheidung: Ob eine Gemeinde das von ihr für erforderlich gehaltene Aufkommen aus der Grundsteuer B ohne, mit leicht oder stark differenzierten Hebesätzen erzielt, bleibt allein ihre Entscheidung. Der Finanzausgleich behandelt sie in allen diesen Fällen gleich.

Angesichts der Irritationen und Unsicherheiten, die für die Städte und Gemeinden mit der Grundsteuerreform verbunden sind, kann diese Feststellung zumindest eine gewisse Beruhigung bringen: Von Seiten des Finanzausgleichs kommen keine zusätzlichen Komplikationen hinzu. Die einfachste Lösung für die künftige Nivellierung der Grundsteuer, die Regel I, ist zugleich die gerechteste und effizienteste.

Die Grundsteuer A für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke wurde im Zuge der Grundsteuerreform ebenfalls verändert – allerdings nur in vergleichsweise geringem Umfang. Um Aufkommensneutralität gegenüber der Zeit vor der Reform zu erreichen, müssten die meisten Gemeinden auch bei der GrSt A neue Hebesätze wählen. Allerdings fehlt hier der Systembruch der Grundsteuer B. Die Nivellierung der Grundsteuer A kann wie bisher fortgesetzt werden. Lediglich bei der Wahl des Stützzeitraums für die Nivellierungsberechnungen empfiehlt es sich der Einfachheit halber, analog zur Grundsteuer B vorzugehen.

Mit der Grundsteuerreform wird auch eine optionale Grundsteuer C für unbebaute, aber baureife Grundstücke eingeführt. Diese Grundsteuer C muss, wenn sie gewählt wird, mit einem höheren Hebesatz als die vor Ort praktizierte Besteuerung von Wohngrundstücken ausgestaltet werden. Ob und in welchen Teilen einer Gemeinde die Grundsteuer C erhoben werden kann (wenn die Gemeinde von dieser Option Gebrauch machen will), hängt von einer Reihe objektiver Faktoren ab, die von der einzelnen Gemeinde nicht oder nur sehr begrenzt beeinflusst werden können. Aus diesem Grund lehnt das Gutachten eine eigenständige Normierung der Grundsteuer C ab. Jede Normierung einer Realsteuer impliziert notwendigerweise auch eine normative Erwartung, dass die betreffende Steuer erhoben werden soll –

oder dass eine Gemeinde frei entscheiden soll, eine vor Ort tatsächlich erhebbare Steuer nicht zu erheben bzw. mit einem Hebesatz von Null zu belegen. Diese Voraussetzung ist bei der Grundsteuer C nicht erfüllt. Solange vor Ort unklar ist, ob und für welche Gemeindeteile die Grundsteuer C überhaupt erhoben werden kann, ist es nicht statthaft, diesen Umstand durch eine eigenständige Normierung zu ignorieren. Grundstücke, für die die Grundsteuer C erhoben wird, sollten entsprechend mit dem örtlichen Hebesatz der Grundsteuer B (Wohngrundstücke bzw. undifferenziert) in die Hebesatznivellierung einbezogen werden.

Abschließend werden die für die Nivellierung wählbaren Stützzeiträume betrachtet. Das Hauptgutachten „Klimaansatz und mehrjährige Steuerkraft im kommunalen Finanzausgleich Nordrhein-Westfalen“ (Döring, Gerhards und Thöne, 2024), das diesem Ergänzungsgutachten zugrunde liegt, analysiert ausführlich die Stärken und Schwächen einjähriger und mehrjähriger Bemessungsgrundlagen. Im vorliegenden Gutachten stehen demgegenüber die mit der Grundsteuerreform verbundenen Fragen im Vordergrund. Es wird gezeigt, dass es – unabhängig von der Behandlung der Gewerbesteuer – ratsam ist, bei der Grundsteuer in der Übergangsphase weiterhin eine einjährige Steuerkraftgrundlage zu verwenden. Beginnend mit dem GFG 2026 kann so schrittweise die neue Basis etabliert werden. Für dieses konkrete Übergangsjahr kann es sinnvoll sein, nur die Werte des ersten Halbjahres 2025 zu verwenden und diese je Gemeinde zu verdoppeln. Alternativ könnten im Jahr 2026 noch die „alten“ Grundsteuerwerte aus dem zweiten Halbjahr 2024 einbezogen werden.

## H. Quellenverzeichnis

Das Gros der genutzten Daten zu und aus NRW wurde vom Statistischen Landesamt Nordrhein-Westfalen (IT.NRW) zur Verfügung gestellt bzw. stammt aus der von IT.NRW unterhaltenen Landesdatenbank NRW. Zudem wurden die vom Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen anlässlich der Grundsteuerreform veröffentlichten Daten zu aufkommensneutralen Hebesätzen für die Grundsteuer A und B genutzt.

- Bundesministerium der Finanzen (2022): Die Normierung der neuen Grundsteuer im Finanzausgleich – Erforderlichkeit, Möglichkeiten und Grenzen; in: Monatsbericht des BMF, März 2022, S. 16-28.
- Büttner, L. (2022): Finanzwissenschaftliche Überprüfung der Differenzierung der fiktiven Hebesätze im GFG 2022, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. <https://www.staedtetag-nrw.de/files/nrw/docs/Dezernat-2/2023/gfg-2022-gutachten-hebesaetze-buettner-2023.pdf>
- Büttner, T., M. Krause (2021): Fiscal equalization as a driver of tax increases: empirical evidence from Germany. *Int Tax Public Finance* 28, 90–112. <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09610-9>
- Döring, T., E. Gerhards, M. Thöne (2024): Klimaansatz und mehrjährige Steuerkraft im kommunalen Finanzausgleich Nordrhein-Westfalen, FiFo-Bericht Nr. 34, Köln.
- Drüen, K.-D., M. Krumm (2024), Rechtsgutachten zur optionalen Einführung differenzierter Grundsteuerhebesätze durch die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen erstattet für das Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen, August 2024, Düsseldorf. [https://www.finanzeverwaltung.nrw.de/system/files/media/document/file/drueen-krumm\\_gutachten\\_grundsteuerhebesatzdifferenzierung\\_16-8-2024.pdf](https://www.finanzeverwaltung.nrw.de/system/files/media/document/file/drueen-krumm_gutachten_grundsteuerhebesatzdifferenzierung_16-8-2024.pdf)
- Dürr, F. (2024): Warum Eigentümer baureifer Grundstücke meist noch verschont bleiben. In: Stuttgarter Zeitung vom 20.11.2024; <https://www.stuttgarter-nachrichten.de/inhalt.grundsteuer-c-in-baden-wuerttemberg-warum-stuttgart-und-viele-weitere-staedte-die-neue-steuer-noch-meiden.abc1ca77-9a34-457c-9bde-9eae5363b3d6.html>.
- Feld, L., Y. Bury, P. Weber (2020): Finanzwissenschaftliches Gutachten zur weiteren / ergänzenden wissenschaftlichen Überprüfung der Einwohnergewichtung im kommunalen Finanzausgleich in Nordrhein-Westfalen, Walter-Eucken-Institut Freiburg. Landtag NRW, Vorlage 17/3858 vom 18.09.2020. <https://t1p.de/a7i60>.
- Goerl., C.A., A. Rauch, M. Thöne (2013): Weiterentwicklung des kommunalen Finanzausgleichs in Nordrhein-Westfalen. Gutachten im Auftrag des Ministeriums für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln.
- Henger, R. (2018): Baulandsteuer und zonierte Satzungsrecht. Expertengutachten für „Neue fiskalische Anreiz- bzw. Steuerungsinstrumente zum Flächensparen“ im Rahmen des F+E Vorhabens „Implementierung von Flächensparinstrumenten“; FKZ 3715 75 102 0, UBA-Texte 25/2018, Dessau-Roßlau.

- Hummel, C.A., A. Rauch (2016): How to stop the race to the bottom. Empirical evidence from North Rhine-Westphalia. In: International Tax and Public Finance, 5/2016. DOI 10.1007/s10797-015-9387-7
- Hummel, C.A., A. Rauch, M. Thöne (2015): Kommunalen Finanzausgleich in Bayern; FiFo-Berichte Nr. 19, Köln.
- Lampert, S., L. Hummel (2024): Rechtsgutachterliche Stellungnahme für den Städtetag Nordrhein-Westfalen betreffend Verfassungsrechtliche Risiken nordrhein-westfälischer Gemeinden im Falle der Festsetzung differenzierender Grundsteuer-Hebesätze vom 24. September 2024, o.O., <https://www.staedtetag-nrw.de/files/nrw/docs/Presse/2024/Staedtetag-NRW-Gutachten-Hebesatzdifferenzierung.pdf>.
- Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen (2024): Information an die Kommunen zur Umsetzung der Grundsteuerreform, Düsseldorf. [https://www.finanzeverwaltung.nrw.de/system/files/media/document/file/Info\\_Kommunen.pdf](https://www.finanzeverwaltung.nrw.de/system/files/media/document/file/Info_Kommunen.pdf)
- Mollwitz, G. (2023): Grundsteuer C – alles was Sie wissen müssen; in: Kommunal.de vom 17.01.2023. <https://kommunal.de/grundsteuer-c-bedeutung-wo-eingefuehrt>.
- Pracht, R. (2024): Gutachten zu den verfassungsrechtlichen Fragen von differenzierenden Hebesätzen bei der Grundsteuer, Landtag Nordrhein-Westfalen Information 18/44, Dezember 2024. <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMI18-144.pdf>.
- Scherf, W. (2000): Die Bedeutung der Nivellierungshebesätze im kommunalen Finanzausgleich, in: Lüdeke, R., Steden, W., Scherf, W (Hrsg.), Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik, Berlin, S. 499-524.
- Scherf, W. (2023): Steuerkraftmessung im kommunalen Finanzausgleich, Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere, No. 111, Justus-Liebig-Universität Gießen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Gießen.
- Stadt Monheim am Rhein (2024): Entwurf Haushaltsplan 2025 vom 29.10.2024. [https://www.monheim.de/fileadmin/user\\_upload/Media/Dokumente\\_NEU/20\\_Finanzen/04\\_Haushalt/2025/2025-Entwurf-Haushaltsplan.pdf](https://www.monheim.de/fileadmin/user_upload/Media/Dokumente_NEU/20_Finanzen/04_Haushalt/2025/2025-Entwurf-Haushaltsplan.pdf)
- Städte- und Gemeindebund NRW (2024): Auswertung der Blitzumfrage zu den Grundsteuerhebesätzen 2025 (Auswertung Dez IV, Datenstand: 18.11.2024); Düsseldorf; <https://www.kommunen.nrw/presse/pressemitteilungen/detail/dokument/grundsteuerreform-vier-von-fuenf-kommunen-tendieren-zu-einheitlichen-hebesaetzen.html>.
- Verfassungsgerichtshof für das Land Nordrhein-Westfalen (1998): Urteil vom 9. Juli 1998, VerfGH 16/96 und 7/97, Münster.
- Zimmermann, H. und T. Döring (2019): Kommunal Finanzen. Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft, 4. Aufl., Berliner Wissenschafts-Verlag, Berlin.

## Bisher erschienene FiFo-Berichte

- |                |   |                |  |
|----------------|---|----------------|--|
| Nr. 1<br>2005  | Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen<br>Clemens Fuest und Michael Thöne  | Nr. 18<br>2015 | Begutachtung des kommunalen Finanzausgleichs in Brandenburg<br>Caroline-Antonia Hummel, Anna Rauch, Eva Gerhards und Michael Thöne   |
| Nr. 2<br>2005  | Wachstums- und nachhaltigkeitswirksame öffentliche Ausgaben (WNA)<br>Michael Thöne  | Nr. 19<br>2015 | Kommunaler Finanzausgleich in Bayern<br>Caroline-Antonia Hummel, Anna Rauch und Michael Thöne  |
| Nr. 3<br>2005  | Naturschutz im Finanzausgleich – Erweiterung des naturschutzpolitischen Instrumentariums um finanzielle Anreize für Gebietskörperschaften<br>Angelika Perner und Michael Thöne                        | Nr. 20<br>2016 | Modellrechnungen für den vierten Tragfähigkeitsbericht des BMF<br>Martin Werding   |
| Nr. 4<br>2005  | Subventionen und staatliche Beihilfen in Deutschland<br>Michael Thöne   | Nr. 21<br>2016 | Finanzierung der Flüchtlingspolitik<br>Caroline-Antonia Hummel und Michael Thöne   |
| Nr. 5<br>2005  | Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Steuerreform nach dem Vorschlag von Mitschke<br>Clemens Fuest, Andreas Peichl und Thilo Schaefer  | Nr. 22<br>2016 | Die Zukunft der EU-Finzenzen<br>Hrsg. von Thiess Büttner und Michael Thöne   |
| Nr. 6<br>2006  | Wechselwirkungen eines Zuschlagsmodells mit dem kommunalen Finanzausgleich<br>Sven Heilmann   | Nr. 23<br>2016 | Verteilungssymmetrie im vertikalen Teil des kommunalen Finanzausgleichs Schleswig-Holsteins<br>Léa Lamouroux und Michael Thöne   |
| Nr. 7<br>2006  | Wachstumswirksamkeit von Verkehrsinvestitionen in Deutschland<br>Roman Bertenrath, Michael Thöne und Christoph Walther  | Nr. 24<br>2018 | Entwicklungen im Bereich der Pflege in Deutschland bis 2060<br>Bernhard Koldert und Saskia Reuschel  |
| Nr. 8<br>2006  | Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Reform des Steuer- und Transfersystems<br>Clemens Fuest, Sven Heilmann, Andreas Peichl, Thilo Schaefer und Christian Bergs                  | Nr. 25<br>2018 | Entwicklungen im Bereich der Pflege im Landkreis Göttingen bis 2030<br>Bernhard Koldert und Saskia Reuschel  |
| Nr. 9<br>2006  | Entwicklung der Treibhausgasemissionen in Luxemburg<br>Mercedes de Miguel Cabeza  | Nr. 26<br>2018 | Räumliche Darstellungen im Kontext wohnstandortbezogener Daseinsvorsorge – der Raum Köln/Bonn<br>Bernhard Koldert, Tobias Müller und Saskia Reuschel                         |
| Nr. 10<br>2008 | Ertragsabhängige und ertragsunabhängige Steuern<br>Clemens Fuest und Michael Thöne  | Nr. 27<br>2019 | Bedarfsgerechte Weiterentwicklung des kommunalen Finanzausgleichs in Schleswig-Holstein<br>Eva Gerhards, Jens-Martin Gutsche, Helena Kreuter, Fabian Schroggl, Michael Thöne |
| Nr. 11<br>2010 | Direktvermarktung von Windstrom - Folgen für die Förderung erneuerbarer Energien<br>Stephan Dobroschke  | Nr. 28<br>2019 | Evaluierung von Steuervergünstigungen<br>Sechs Teilberichte O, A, B, C, D, E<br>Hrsg. von Michael Thöne  |
| Nr. 12<br>2010 | Qualität der öffentlichen Finanzen - Anwendung des Ansatzes der EU-Kommission auf Deutschland<br>Michael Thöne und Stephan Dobroschke:  | Nr. 29<br>2020 | Finanzrisiken für den Bund durch die demographische Entwicklung in der Sozialversicherung<br>Martin Werding und Benjamin Läßle   |
| Nr. 13<br>2011 | Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland<br>Laura Diekmann, Eva Gerhards, Stefan Klinski, Bettina Meyer, Sebastian Schmidt und Michael Thöne   | Nr. 30<br>2021 | Überprüfung des vertikalen und horizontalen Finanzausgleichs in Thüringen<br>Eva Gerhards, Bernhardt Koldert, Fabian Schroggl, Michael Thöne                                 |
| Nr. 14<br>2012 | Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen: Bestandsaufnahme national und international praktizierter Methoden der langfristigen Budgetanalyse<br>Eva Gerhards, Caroline-Antonia Goerl und Michael Thöne | Nr. 31<br>2022 | Finanzrisiken für den Bund durch die demographische Entwicklung in der Sozialversicherung: Reformszenarien<br>Martin Werding und Benjamin Läßle                              |
| Nr. 15<br>2014 | Ermittlung von aufgabenbezogenen Kostenremanenzen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs in Sachsen-Anhalt<br>Stephan Dobroschke, Jens-Martin Gutsche und Michael Thöne                            | Nr. 32<br>2023 | Überprüfung des Schuldenansatzes im kommunalen Finanzausgleich in Nordrhein-Westfalen<br>Eva Gerhards und Michael Thöne  |
| Nr. 16<br>2014 | Schwerpunkte kommunaler Ausgabenlasten im Ländervergleich<br>Caroline Goerl, Anna Rauch und Michael Thöne   | Nr. 33<br>2024 | Modellrechnungen für den Sechsten Tragfähigkeitsbericht des BMF<br>Martin Werding, Benjamin Läßle, Sebastian Schirner  |
| Nr. 17<br>2015 | Institutionelle Strukturen zur Verbesserung von Transparenz und Wirksamkeit von Subventionen<br>Michael Thöne und Daniel Happ   | Nr. 34<br>2024 | Klimaansatz und mehrjährige Steuerkraft im kommunalen Finanzausgleich Nordrhein-Westfalen<br>Thomas Döring, Eva Gerhards, Michael Thöne                                      |
|                |   | Nr. 35<br>2025 | Steuerkraftermittlung im kommunalen Finanzausgleich nach der Grundsteuerreform<br>Eva Gerhards, Michael Thöne  |