

## Leitsätze

zum Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2008

- 1 BvL 2/04 -

- 1. Es ist mit dem Gleichheitssatz vereinbar, dass die Einkünfte der freien Berufe, anderen Selbständigen und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterliegen.**
- 2. Es verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz, dass nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (sogenannte Abfärberegelerung) die gesamten Einkünfte einer Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten und damit der Gewerbesteuer unterliegen, wenn die Gesellschaft auch nur teilweise eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.**



**Im Namen des Volkes**

**In dem Verfahren  
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,**

ob die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) über die Gewerbeertragsteuer (§§ 1, 2, 5 bis 8, 10, 11, 14, 16 und 18 GewStG) und § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der jeweils für den Veranlagungszeitraum 1988 geltenden Fassung (GewStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Mai 1984 <BGBl I S. 657>, geändert durch Art. 15 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 vom 14. Dezember 1984 <BGBl I S. 1493, 1505>, Art. 10 des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19. Dezember 1985 <BGBl I S. 2436, 2451>, Art. 3 Nr. 2 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die Lastenausgleichsbank vom 20. Februar 1986 <BGBl I S. 297, 299>, Art. 2 Nr. 20 des Gesetzes über das Baugesetzbuch vom 8. Dezember 1986 <BGBl I S. 2191, 2235> und § 29 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften vom 17. Dezember 1986 <BGBl I S. 2488, 2494> sowie EStG 1987 in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1987 <BGBl I S. 657, 688>, geändert durch das Steuersenkungs-Erweiterungsgesetz 1988 vom 14. Juli 1987 <BGBl I S. 1629> und Art. 3 des Achten Gesetzes zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes vom 14. Dezember 1987 <BGBl I S. 2602>) mit dem Grundgesetz vereinbar sind.

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21. April 2004, Berichtigungsbeschluss vom 13. Juli 2004 sowie Ergänzungsbeschluss vom 14. April 2005 (4 K 317/91) -

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat - unter Mitwirkung der Richterin und Richter

Präsident Papier,  
Hohmann-Dennhardt,  
Hoffmann-Riem,  
Bryde,  
Gaier,  
Eichberger,  
Schluckebier,  
Kirchhof

am 15. Januar 2008 beschlossen:

§ 2 Absatz 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Mai 1984 (Bundesgesetzblatt I Seite 657), geändert durch Artikel 10 des Steuerbereinigungsgesetzes vom 19. Dezember 1985 (Bundesgesetzblatt I Seite 2436 <2451>), und § 15 Absatz 3 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1987 (Bundesgesetzblatt I Seite 657 <688>) sind mit dem Grundgesetz vereinbar.

## **Gründe:**

### **A.**

Die Vorlage betrifft zum einen die Frage, ob die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes über den Gewerbeertrag (§§ 1, 2, 5 bis 8, 10, 11, 14, 16 und 18 GewStG) insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sind, als Gewerbebetriebe im Gegensatz zu den Betrieben der selbständig Tätigen im Sinne von § 18 EStG und der Land- und Forstwirte im Sinne von § 13 EStG der Gewerbeertragsteuer unterliegen. Zum anderen wirft sie die Frage auf, ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, obwohl er nichtgewerbliche Einkünfte von Personengesellschaften, sofern sie auch gewerblich tätig sind, im Gegensatz zur steuerlichen Behandlung solcher Einkünfte bei Einzelunternehmern als gewerbliche Einkünfte qualifiziert und damit in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterwirft.

1

### **I.**

1. a) Der von den Gemeinden erhobenen Gewerbesteuer (§ 1 GewStG) unterliegt grundsätzlich jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Gewerbebetrieb ist nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Dies sind die in § 15 EStG genannten Betriebe, mit Ausnahme der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) und der Ausübung selbständiger Arbeit, insbesondere der freien Berufe (§ 18 EStG), § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG. Als Gewerbebetrieb gilt im Übrigen auch stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG).

2

Eine Gewerbesteuer wird in Deutschland seit Anfang des 19. Jahrhunderts erhoben. Dabei wurde die Einbeziehung der freien Berufe in die Gewerbesteuer in den Ländern des Deutschen Reiches zunächst uneinheitlich gehandhabt, überwiegend jedoch davon abgesehen (vgl. Anlage 1 „Gewerbesteuergesetze der Länder“ der Begründung zum Gewerbesteuergesetz 1936, RStBl 1937, S. 699 ff.). Mit dem Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 (RGBl I S. 979) wurde die insoweit auch heute noch gültige Rechtslage geschaffen, nach der die freien Berufe und sonstigen Selbständigen sowie die Land- und Forstwirte von der Gewerbesteuer ausgenommen sind.

3

Die Gewerbesteuer ist ursprünglich als Realsteuer konzipiert (vgl. § 3 Abs. 2 Abgabenordnung <AO>), die grundsätzlich ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhält-

4

nisse des Betriebsinhabers (vgl. §§ 7 bis 9 GewStG) mit der Besteuerung an das Objekt Gewerbebetrieb anknüpft. Zahlreiche Änderungen im Recht der Gewerbesteuer haben ihre Entwicklung hin zu einer objektivierten Ertragsteuer befördert (vgl. BVerfGE 116, 164 <185 f.>). So wurden insbesondere von den ursprünglichen Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer in Form des Gewerbeertrags, des Gewerbekapitals und der Lohnsumme die Möglichkeit, eine Lohnsummensteuer zu erheben, ab dem Veranlagungszeitraum 1980 und die Gewerbekapitalsteuer ab dem Jahr 1998 aufgehoben. Die mehrfache Erhöhung der Freibeträge für den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital seit Beginn der 90er Jahre des vorigen Jahrhunderts, zuletzt ab dem Veranlagungszeitraum 2002 für den Gewerbeertrag auf 24.500 €, führte dazu, dass im Wesentlichen nur noch mittlere und große Gewerbebetriebe Gewerbesteuer zahlen müssen. Zur Verminderung der Doppelbelastung der Gewerbebetriebe durch Einkommen- und Gewerbesteuer hat der Gesetzgeber zunächst ab dem Jahr 1993 die Tarifbegrenzung des § 32c EStG und ab dem Jahr 2001 stattdessen die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG eingeführt.

b) Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer waren im Streitjahr des Ausgangsverfahrens 1988 der Gewerbeertrag und - damals noch - das Gewerbekapital (§ 6 GewStG 1984). Grundlage für die Berechnung des Gewerbeertrages bildete der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG 1984). Dieser Ausgangswert wurde durch Hinzurechnungen und Kürzungen vornehmlich mit dem Ziel korrigiert, Erträge aus eigen- oder fremdfinanziertem Kapital gleichzustellen und Doppelbelastungen zu vermeiden (§§ 8 und 9 GewStG 1984). Dies trug dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung. Als Gewerbekapital galt der Einheitswert des Betriebsvermögens, der sich nach dem Bewertungsgesetz berechnete (§ 12 Abs. 1 GewStG 1984). Eine Objektivierung erfolgte auch hier durch entsprechende Hinzurechnungen und Kürzungen. Durch Zusammenfassung der Steuermessbeträge nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital wurde ein einheitlicher Steuermessbetrag gebildet (§ 14 GewStG 1984).

c) Das Verfahren zur Festsetzung der Gewerbesteuer ist zweistufig ausgestaltet. Das Finanzamt setzt auf der Grundlage des ermittelten Gewerbeertrags durch Vervielfältigung mit der im Gewerbesteuergesetz festgelegten Steuermesszahl den Gewerbesteuermessbetrag durch Bescheid fest (§§ 11, 14 in Verbindung mit §§ 6, 7, 8, 10 GewStG). Dieser ist als die Gemeinde bindender (§ 184 Abs. 1, § 182 Abs. 1 AO) Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) isoliert mit Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht angreifbar. Die Gemeinde vervielfältigt auf der zweiten Stufe den Messbetrag mit dem in ihrer Satzung festgelegten Hebesatz und kommt so zum Gewerbesteuerbetrag (§ 16 GewStG). Gegen den Bescheid der Kommune sind Widerspruch und anschließende Klage zu den Verwaltungsgerichten gegeben (§ 40 Abs. 1 Satz 1 VwGO, § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO).

d) Der für die Beantwortung der ersten Vorlagefrage wesentliche § 2 GewStG in der für das Erhebungsjahr 1988 maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

§ 2 Steuergegenstand	8
(1) Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. ...	9
(2) Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften ...	10
(3) Als Gewerbebetrieb gilt auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) unterhalten.	11
2. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der für das Streitjahr des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn sie auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Danach kann die Tätigkeit einer Personengesellschaft nur einheitlich als gewerblich oder nicht gewerblich eingeordnet und folglich für die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte nicht nach der Natur der einzelnen Tätigkeiten aufgeteilt werden (sogenannte Abfärberegelerung). Dies gilt grundsätzlich unabhängig vom Umfang der gewerblichen Tätigkeit. Auch eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit führt dazu, dass die Einkünfte der Personengesellschaft insgesamt als gewerblich einzustufen sind und damit in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterfallen. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wurde 1985 in das Einkommensteuergesetz eingefügt und sollte dort ohne materielle Rechtsänderung die zuvor in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG und so auch schon im Gewerbesteuergesetz von 1936 enthaltene, im Wesentlichen inhaltsgleiche Regelung ersetzen (BTDrucks 10/3663, S. 8).	12
§ 15 EStG lautet in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung auszugsweise:	13
§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	14
(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind	15
1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z.B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;	16
2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, ...	17
(2) Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine an-	18

dere selbständige Arbeit anzusehen ist. ...

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit 19

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 ausübt, ... 20

3. Die wirtschaftliche Bedeutung der Gewerbesteuer für die kommunalen Haushalte war und ist hoch. Im Streitjahr 1988 betrug das Gewerbesteueraufkommen 31,9 Milliarden DM. Nach Abzug der an Bund und Länder abzuführenden Gewerbesteuerumlage belief sich die Gewerbesteuer im Streitjahr auf 21,5 % der Gesamteinnahmen der Gemeinden aus allen Einnahmequellen (Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1988, S. 425 f.). Das Gesamtaufkommen der Gewerbesteuer erreichte 2006 etwa 38 Milliarden €. Die Gewerbesteuer ist damit die bedeutendste der den Gemeinden zufließenden Steuern. Sie macht 7,9 % des Gesamtsteueraufkommens in Deutschland aus (Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen - August 2007 - S. 55). 21

## II.

Im Ausgangsverfahren streiten die Beteiligten darüber, ob bei einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gleichzeitig Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG und Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorliegen oder ob die Einkünfte insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen sind und damit in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegen. 22

1. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, betreibt eine Goldschmiede- und Schmuckgalerie. Sie verkauft sowohl von den Gesellschaftern selbst hergestellten Schmuck als auch zugekauften Schmuck und Schmuckartikel. Nach einem Gutachten eines Sachverständigenausschusses der Oberfinanzdirektion ist den Gesellschaftern im Hinblick auf die von ihnen gefertigten Arbeiten die Künstlereigenschaft im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zuerkennen. 23

Erstmals für das Streitjahr 1988 machte die Klägerin geltend, sie erziele aus dem Verkauf der selbst hergestellten Schmuckstücke Einkünfte aus künstlerischer (freiberuflicher) Tätigkeit und nicht solche aus Gewerbebetrieb. Die Klägerin setzte für das Streitjahr in der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung die in getrennten Gewinnermittlungen ermittelten Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne von § 18 EStG in Höhe von 61.181 DM und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) in Höhe von 45.911 DM an. In der Gewerbesteuererklärung erklärte die Klägerin dementsprechend Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 45.911 DM. 24

Das Finanzamt behandelte sämtliche Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbe- 25

bebetrieb. Es stellte diese einheitlich und gesondert in Höhe von 107.092 DM durch Bescheid vom 13. März 1990 fest. Den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag setzte es mit Bescheid vom 4. April 1990 auf 3.670 DM fest (Gewerbesteuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag 3.670 DM, Gewerbesteuermessbetrag nach dem Gewerkekapiial 0 DM). Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 425 % belief sich die Gewerbesteuerschuld der Klägerin mithin auf 15.597 DM.

Gegen beide Bescheide erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage. Sie verwies darauf, Hauptziel der Goldschmiedegalerie sei der Verkauf von selbst geschaffenen Schmuck. Der Handel mit zugekauften Schmuck erfolge nur, um dem künstlerischen Tun eine wirtschaftliche Grundlage zu geben. Beide Tätigkeiten bedingten einander nicht, sondern seien trennbar. Es sei nicht nachzuvollziehen, warum bei Einzelunternehmen eine Trennung von künstlerisch-freiberuflicher Tätigkeit einerseits und gewerblicher Tätigkeit andererseits steuerlich anerkannt werde, nicht aber bei Personengesellschaften.

26

2. a) Der Berichterstatter des Verfahrens vor dem Finanzgericht setzte im Juli 1997 gemäß Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren aus und legte dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vor, ob die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes über den Gewerbeertrag (§§ 1, 2, 5 bis 8, 10, 11, 14, 16 und 18 GewStG) sowie § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfassungswidrig seien (Vorlagebeschluss vom 23. Juli 1997 - IV 317/91 -, EFG 1997, S. 1456). Das Bundesverfassungsgericht erachtete die Vorlage als unzulässig, weil der konsentierende Einzelrichter nach der Finanzgerichtsordnung kein vorlageberechtigtes „Gericht“ im Sinne des Art. 100 Abs. 1 GG sei (BVerfG, 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 5. August 1998 - 1 BvL 23/97 -, NJW 1999, S. 274 f.).

27

b) Auch die erneute Vorlage, diesmal durch den Senat des Finanzgerichts (Vorlagebeschluss vom 24. Juni 1998 - IV 317/91 -, FR 1998, S. 1041-1054), blieb erfolglos. Die 3. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts hielt die Vorlage wiederum für unzulässig (BVerfG, 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 17. November 1998 - 1 BvL 10/98 -, NJW 1999, S. 2581 f.). Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, das Bundesverfassungsgericht habe die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer in ständiger Rechtsprechung ausdrücklich bejaht (Hinweis auf BVerfGE 21, 54 <63>; 26, 1 <8, 9>; 46, 224 <233>) oder sei von ihr ausgegangen (Hinweis auf BVerfGE 13, 290; 13, 318; 13, 331; 19, 101 <112>; 24, 112; 25, 28; 40, 109; 42, 374; 69, 188). Die besonderen Anforderungen an die Zulässigkeit einer erneuten Vorlage im Hinblick auf die Darlegung tatsächlicher oder rechtlicher Veränderungen, die die Grundlage der früheren Entscheidung berührten und deren Überprüfung nahe legten, seien nicht erfüllt. Soweit die Vorlage ferner die Frage der Vereinbarkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG aufwerfe, sei sie ebenfalls unzulässig. Es sei ungewiss, ob die Vorschrift überhaupt für die Entscheidung Anwendung finde. Zulässigerweise vorgelegt werden könne eine Norm zur Prüfung ihrer Verfassungsmäßigkeit nicht schon dann, wenn sie nach Einschätzung des Fachgerichts einmal für die Entscheidung im Ausgangsverfahren erheblich werden

28

könnte, sondern erst dann, wenn im Zeitpunkt der Vorlage feststehe, dass sie für die Entscheidung im Ausgangsverfahren unerlässlich sei.

### III.

Das Finanzgericht hat nunmehr dem Bundesverfassungsgericht erneut die Frage zur Entscheidung vorgelegt, 29

ob die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) über die Gewerbebeertragsteuer (§§ 1, 2, 5 bis 8, 10, 11, 14, 16 und 18 GewStG) und § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der jeweils für den Veranlagungszeitraum 1988 geltenden Fassung verfassungswidrig sind. 30

1. Die erneute Vorlage genüge den nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erhöhten Anforderungen. Der letzte vom Bundesverfassungsgericht tatsächlich entschiedene Fall habe das Streitjahr 1966 betroffen. Seit der letzten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbebesteuer seien daher zwanzig Jahre verstrichen. Seitdem hätten sich die für die Gewerbebesteuer bedeutsamen Berufsbilder der freien Berufe, der übrigen selbständig Tätigen, der Land- und Forstwirte und der Gewerbetreibenden in einer Weise angeglichen, dass sie anhand der jeweils typischen Kombination ihrer Produktionsfaktoren nicht mehr unterscheidbar seien und von einer grundlegenden Verschiedenheit der Kombination der Produktionsfaktoren jedenfalls im Vergleich zwischen Gewerbebetrieben und freien Berufen nicht mehr ausgegangen werden könne. Zudem seien sowohl das Gewerbesteuergesetz im Allgemeinen, die Vorschriften über die Gewerbebeertragsteuer im Besonderen, als auch die Maßstäbe verfassungsrechtlicher Prüfung bei Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes so verändert, dass die immer lauter werdenden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbebesteuer es rechtfertigten und erforderten, eine erneute Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht vorzunehmen. 31

2. Die nur Gewerbebetriebe treffende Gewerbebeertragsteuer bewirke eine ungleiche Besteuerung von Unternehmenserträgen, denn Gewerbeerträge vermittelten keine andere und insbesondere keine größere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Erträge aus Betrieben von selbständig Tätigen und von Land- und Forstwirten. Die beschriebene ungleiche steuerliche Lastenzuteilung bewirke mittelbar eine ungleiche Behandlung von Personengruppen, indem sie nur die Gewerbetreibenden als Steuerschuldner (§ 5 GewStG) mit der Gewerbebeertragsteuer belaste, alle übrigen zu dieser Obergruppe gehörenden Personen, die selbständig Tätigen im Sinne des § 18 EStG und die Land- und Forstwirte dagegen von dieser Steuer freigestellt würden und der Gesetzgeber auch keine vergleichbare anderweitige Steuerbelastung für die letztgenannten Gruppen vorgesehen habe. 32

Rechtfertigende Gründe für diese Ungleichbehandlung seien nicht gegeben. Die Herausnahme der freien Berufe aus der Gewerbebesteuer durch das Gewerbesteuergesetz 1936 biete keine Anhaltspunkte für eine Rechtfertigung der Ungleichbehand- 33

lung der Gewerbetreibenden gegenüber den selbständig Tätigen nach geltendem Verfassungsrecht. Auch das Äquivalenzprinzip sei ungeeignet, die Gewerbeertragsteuer zu rechtfertigen. Weder der Zweck der Besteuerung, den staatlichen Haushalt mit Finanzmitteln auszustatten, noch die Verwendung des Steueraufkommens gäben der Steuerbelastung Anknüpfungspunkte oder zögen ihr Grenzen. Die Äquivalenztheorie nehme die gemeindlichen Lasten zum Bezugspunkt. Diese entstünden aber nicht nur durch die ansässigen Gewerbebetriebe, sondern auch durch die Betriebe der selbständig Tätigen und der Land- und Forstwirte.

Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Gewerbesteuer könne auch nicht aus der Nennung der Realsteuern in Abschnitt X des Grundgesetzes abgeleitet werden. Der Wegfall der ebenfalls in Abschnitt X des Grundgesetzes genannten Vermögensteuer, der Lohnsummensteuer und die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer zeigten unabhängig von dogmatischen Überlegungen, dass die Nennung einer Steuer oder Steuerart in Abschnitt X des Grundgesetzes ihr weder einen Bestandsschutz vermittele, noch sie in irgendeiner Weise davor schütze, wegen Verstoßes gegen Grundrechte als verfassungswidrig behandelt zu werden. Die Nennung einer Steuer in Art. 106 GG vermittele lediglich die Erkenntnis, dass der Gesetzgeber eine tatsächlich erhobene Steuer in die Verteilung des Steueraufkommens auf die verschiedenen Gebietskörperschaften einbezogen, und allenfalls die weitere Erkenntnis, dass er diese Steuer für verfassungsrechtlich zulässig gehalten habe.

34

Eine unterschiedliche Kombination der Produktionsfaktoren Boden, Arbeit und Kapital rechtfertige ebenfalls die Erhebung einer Ertragsteuer nur von Gewerbetreibenden nicht. Das Bundesverfassungsgericht selbst habe darauf hingewiesen, dass es im Bereich der freien Berufe Wirtschaftszweige gebe, die in Ansehung der Produktionsfaktoren einem „typischen“ Gewerbebetrieb sehr viel näher stünden, als eine Vielzahl üblicherweise dem Gewerbe zugerechneten Betriebe. Insbesondere die große Zahl kleinerer Dienstleistungsbetriebe sei in der Struktur ihrer Produktionsfaktoren von den „typischen“ freien Berufen nicht zu unterscheiden. Die Auswahl des Kreises der Steuerpflichtigen der Gewerbeertragsteuer anhand der von ihnen eingesetzten Produktionsfaktoren oder der Besonderheiten ihres Berufes und ihrer Berufsausübung fordere weder die Beschränkung einer Unternehmensertragsteuer auf eine Gewerbeertragsteuer noch die Freistellung der selbständig Tätigen und der Land- und Forstwirte von der Gewerbeertragsteuer. Die Anknüpfung der Steuerpflicht an diese Auswahlgesichtspunkte erscheine daher willkürlich.

35

Die Befreiung der freien Berufe von der Gewerbesteuer gehöre auch nicht zu den vom Verfassungsgeber vorgefundenen und gebilligten Grundstrukturen. Die Gewerbebesteuer sei eine reine Ertragsteuer. Sie schöpfe dasselbe Ertragspotential ab wie die anderen Ertragsteuern. Die kumulative Ertragsbesteuerung bedürfe zu ihrer Rechtfertigung gewichtiger Gründe. Darüber hinaus handele es sich bei der Gewerbebesteuer um eine Sonderbelastung für bestimmte Berufstätigkeiten. Die Herausnahme der Land- und Forstwirte und der Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne von § 18 EStG, die ja auch alle Merkmale des Gewerbetreibenden

36

erfüllten, aus der Gewerbesteuer sei keine aus einem sachgerechten Prinzip folgende Begrenzung des Steuergegenstandes, die dessen Beschreibung diene. Vielmehr sei sie ihrem Charakter nach eine Steuerbefreiung, eine Steuerverschonung, die aus systematischen Gründen ihren Platz eigentlich in § 3 GewStG bei den anderen Steuerbefreiungsvorschriften haben müsse.

Eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschriften über die Gewerbeertragsteuer mit dem Ziel der Beseitigung der festgestellten Ungleichbehandlung sei nicht möglich. Die festgestellte Ungleichbehandlung könne nur durch Abschaffung der Gewerbeertragsteuer oder durch Belastung der selbständig Tätigen und der Land- und Forstwirte mit einer der Gewerbeertragsteuer entsprechenden Steuer beseitigt werden. Beide Lösungsmöglichkeiten würden die Grenzen einer noch zulässigen verfassungskonformen Auslegung weit überschreiten.

37

3. Auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Norm bewirke eine Ungleichbehandlung der Personengesellschaften im Vergleich zu den Einzelunternehmern, indem sie nur bei den Personengesellschaften eine Umqualifizierung von Einkünften anordne. Die Regelung bewirke die Umqualifizierung sämtlicher Einkünfte der Gesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb, wenn ein - auch nur geringfügiger - Teil der Tätigkeiten der Gesellschaft gewerblich sei. Bei Einzelunternehmern gelte in diesem Fall das Trennungsprinzip. Die verschiedenen Tätigkeiten des Unternehmers seien den jeweiligen Einkunftsarten zuzuordnen, deren Voraussetzungen erfüllt seien. Daraus resultierten sowohl für die Einkommensteuer als auch insbesondere für die Gewerbesteuer unterschiedliche Rechtsfolgen und auch unterschiedliche Steuerbelastungen. Bei gemischten Tätigkeiten bewirke diese Vorschrift eine höhere Gewerbesteuerbelastung der Personengesellschaften, weil sie, anders als bei Einzelunternehmern, auch den nichtgewerblichen Teil der Einkünfte der Gewerbeertragsteuer unterwerfe.

38

Rechtfertigende Gründe für die Ungleichbehandlung lägen nicht vor. Soweit insbesondere der Bundesfinanzhof meine, die aufgezeigte Ungleichbehandlung könne durch eine steuerorientierte zivilrechtliche Gestaltung in der Weise vermieden werden, dass die gewerblichen Tätigkeiten in eine - personengleiche - andere, gegebenenfalls neu zu gründende Personengesellschaft ausgegliedert würden, möge das zutreffen, könne allerdings zu ungewollten steuerrechtlichen Weiterungen und gegebenenfalls zu dem gegenteiligen Ergebnis führen. Unabhängig davon beseitige entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs die für den Grundrechtsträger bestehende Möglichkeit, die Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes vermeiden zu können, die Verfassungswidrigkeit der Norm selbst nicht. Die Auffassung des Bundesfinanzhofs habe außerdem zur Folge, dass der Bürger, der die Gestaltungsmöglichkeit nicht erkannt und genutzt habe, dadurch „bestraft“ werde, dass die verfassungswidrige Norm auf ihn angewandt werde. Auch könne - jedenfalls im Hinblick auf Personengesellschaften - die Ungleichbehandlung nicht durch gesellschaftsrechtliche Vorgaben sachlich gerechtfertigt werden, weil insbesondere die im Fall der Klägerin gegebene Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu jedem gemeinsamen Zweck

39

und damit auch zur Ausübung beliebiger Tätigkeiten gegründet und betrieben werden könne.

Eine verfassungskonforme Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in dem Sinne, dass Gesellschaften bürgerlichen Rechts aus seinem Anwendungsbereich ausgeklammert würden, sei nicht möglich. Zwar ließe sich auf diese Weise eine Gleichbehandlung mit Einzelunternehmern herstellen. Eine solche Auslegung bewirkte jedoch gleichzeitig eine Verletzung der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG eindeutig zum Ausdruck gekommenen und verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Absicht des Gesetzgebers, Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Personenhandelsgesellschaften im Hinblick auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb gleich zu behandeln.

40

4. Das Finanzgericht hat die Vorlage durch Beschluss vom 14. April 2005 (- 4 K 317/91 -, EFG 2005, S. 1417) im Hinblick auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ergänzend begründet, nachdem die Vorschrift durch Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Oktober 2004 (- 2 BvR 246/98 -, WM 2004, S. 2364) nicht verfassungsrechtlich beanstandet worden war. Die Abfärberegulation verletze das verfassungsrechtliche Gebot der folgerichtigen Umsetzung der vom Gesetzgeber mit der Auswahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung. Nach der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers unterlägen nur diejenigen Unternehmen der Gewerbesteuer, die Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes seien. Betriebe der sonstigen selbständig Tätigen (insbesondere freie Berufe, Land- und Forstwirte) unterlägen nicht der Gewerbesteuer. Ausgehend davon habe der Gesetzgeber von diesem Belastungsprinzip nur abweichen und nicht gewerbliche Einkünfte (wieder) der Gewerbesteuer unterwerfen dürfen, wenn dies durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt sei. Keiner der vom Gesetzgeber und von der Rechtsprechung im Laufe der Jahre angegebenen Zwecke der Abfärberegulation rechtfertige ihre Rechtsfolgen.

41

Verfahrensrechtliche Gründe könnten die Ungleichbehandlung nicht tragen. Die bei Personengesellschaften nach §§ 179, 180 AO erforderliche einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erzeuge kein praktisches Bedürfnis, die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte nur einer Einkunftsart zuzuordnen. Auch Schwierigkeiten bei der Ermittlung unterschiedlicher Einkunftsarten bei ein- und derselben Personengesellschaft und die damit verbundenen Abgrenzungsschwierigkeiten stellten keinen tragfähigen Grund für die Unterscheidung dar. Die steuerliche Behandlung von Erwerbshandlungen werde nicht dadurch schwieriger, dass sie von mehreren Personen ausgeübt werde. Bei Personengesellschaften lägen im Hinblick auf die Einkünfteermittlung im Unterschied zu Einzelunternehmern keine Besonderheiten oder Schwierigkeiten vor, die es sachlich gerechtfertigt und vernünftig erscheinen ließen, alle Einkünfte einer Personengesellschaft nur einer Einkunftsart zuzuordnen.

42

Auch gesellschaftsrechtliche Vorgaben, wonach Personengesellschaften nur eine einheitliche Tätigkeit ausübten, gebe es nicht. Zudem bewirke die Abfärberegulation

43

durch die Umqualifikation von Einkünften nicht nur den Schutz des Gewerbesteueraufkommens, sondern führe über dieses Ziel hinausgehend zu einer Ausdehnung der Gewerbesteuerpflicht auf nicht gewerbliche Einkünfte. Sie treffe nicht nur diejenigen Fallgestaltungen, bei denen zu befürchten sei, dass aus einer gewerblichen Tätigkeit resultierende Einkünfte willkürlich in den außergewerblichen Bereich verlagert würden, um sie der Belastung mit Gewerbesteuer zu entziehen, sondern die Rechtsfolge und damit der objektive Zweck der Abfärberegulation reichten sehr viel weiter. Das Argument, das Gewerbesteueraufkommen müsse geschützt werden, habe seit Einführung der Gewerbesteueranrechnung in § 35 EStG keinen Grund mehr.

Es gebe auch bei gemischt tätigen Personengesellschaften keine Schwierigkeiten bei der Bildung verschiedener Vermögensmassen zur Ermittlung unterschiedlicher Einkünfte, welche die Abfärberegulation rechtfertigen könnten. Der Gesetzgeber könne sein Ziel, Abgrenzungsschwierigkeiten bei gemischt tätigen Personengesellschaften zu vermeiden und das Gewerbesteueraufkommen zu schützen, durchaus auf einfachere und mildere Weise erreichen. Mögliche Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme könnten bereits nach den Regeln der Feststellungslast gelöst werden.

44

Letztlich stehe § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch in Widerspruch zur Systematik des Einkommensteuerrechts, das insgesamt sieben verschiedene Einkunftsarten vorsehe. Die vom Gesetzgeber vorgesehene Aufteilung in verschiedene Einkunftsarten könne nicht für ein kleines Segment der Besteuerungstatbestände unter Berufung auf Vereinfachungsgesichtspunkte rückgängig gemacht werden.

45

Soweit geltend gemacht werde, die aufgezeigte Ungleichbehandlung könne durch Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit in eine personenidentische Personengesellschaft vermieden werden, werde übersehen, dass diejenigen, die diesem Rat folgten, allzu leicht die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung erfüllten. Dies habe zur Folge, dass dann ebenfalls beide Gesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielten. Gesetzgebung und Rechtsprechung dürften keine verfassungswidrigen Steuernormen erlassen oder anwenden und den Bürgern gleichzeitig eine ausschließlich der Umgehung dieser Norm dienende und wirtschaftlich unsinnige Ausweichgestaltung anbieten, die der Bürger in Anspruch nehmen müsse, um eine verfassungswidrige Benachteiligung zu vermeiden. Noch weniger dürften der Staat und insbesondere auch nicht die Rechtsprechung die Bürger, die die Ausweichgestaltung - oft auch aus Unkenntnis - nicht gewählt hätten, oder denen es nicht gelungen sei, die Ausweichgestaltung umzusetzen, mit der Konsequenz belasten, dass nunmehr die verfassungswidrige Norm auf sie angewandt werde. Die Abfärberegulation könne auch nicht durch Vereinfachungsbedürfnisse mit der Korrekturmöglichkeit des Ausgliederungsmodells gerechtfertigt werden. Es schaffe keine „angemessenen“ Mitwirkungslasten, sondernbürde dem Bürger eine Pflicht auf, deren Erfüllung allein dem Staat obliege.

46

#### IV.

Zu der Vorlage haben sich das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung und die mit Verfahren des Gewerbesteuerrechts und Einkommensteuerrechts befassten Senate des Bundesfinanzhofs sowie der Deutsche Städtetag und der Deutsche Städte- und Gemeindebund, die Bundesrechtsanwaltskammer, der Bundesverband der Freien Berufe, der Deutsche Bauernverband, der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, der Bund der Steuerzahler e.V. sowie das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung geäußert. 47

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält die Vorlage für unzulässig. Das vorliegende Finanzgericht habe sich nicht in ausreichendem Maß mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auseinandergesetzt, die zu den vorgelegten Regelungen der Gewerbesteuer bereits ergangen sei. Es habe auch keine neuen Tatsachen dargetan, die eine abweichende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eröffnen könnten. Auch soweit die Vorlage die Frage der Vereinbarkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1988 geltenden Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG aufwerfe, sei sie bereits unzulässig. 48

Weiter sei die Vorlage auch unbegründet. Die gesetzgeberische Privilegierung der Betriebe der selbständig Tätigen im Sinne von § 18 EStG und der Land- und Forstwirte im Sinne von § 13 EStG sei verfassungsgemäß. Die Differenzierung zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden beruhe auf sachlichen Gründen. Die Befreiung der freien Berufe könne mit deren Charakter sowie deren Stellung und Bedeutung im Sozialgefüge gerechtfertigt werden. Die Kombination der Produktionsfaktoren Boden, Arbeit und Kapital sei bei Landwirtschaft, freien Berufen und Gewerbetreibenden grundlegend verschieden. Bei der Anknüpfung an das Merkmal „freie Berufe“ handele es sich im Übrigen um eine Differenzierung, die sich durch die gesamte Rechtsordnung ziehe. Die Gewerbesteuer in ihrer konkreten Ausprägung sei auch im Übrigen keineswegs eine veraltete deutsche Sondersteuer. Vergleichbare Steuern würden auch im europäischen Ausland (etwa Luxemburg, Österreich, Irland, Frankreich und Italien) erhoben. 49

Die Steuerbefreiung der freien Berufe sei dem Gesetzgeber nicht durch das Grundgesetz vorgegeben, sondern habe schon bisher allein in seinem Gestaltungsrahmen gelegen. Eine Angleichung der Berufsbilder und auch der Kombination der Produktionsfaktoren möge seit 1988 zunächst weiter fortgeschritten sein. Der Gestaltungsraum des Gesetzgebers sei aber noch nicht in der Weise eingeschränkt, dass inzwischen eine Einbeziehung der freien Berufe in die Gewerbesteuer zwingend wäre. 50

Die Abfärberegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verstoße ebenfalls nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Das Einkommensteuerrecht behandle den Einzelunternehmer und die Mitunternehmer von Personengesellschaften zwar weitgehend, jedoch nicht in jeder Hinsicht gleich. Die ertragsteuerliche Behandlung der Personengesellschaft sei durch eine ganze Reihe von Besonderheiten gekennzeichnet, die beim Einzelun- 51

ternehmer gänzlich fehlten, so dass die Abfärberegulung hier eine der wenigen klaren Vereinfachungen der Besteuerung bewirke.

2. Nach Auffassung der mit Verfahren aus dem Gewerbesteuer- oder Einkommensteuerrecht befassten Senate des Bundesfinanzhofs ist die Vorlage zulässig, aber unbegründet. Die Gewerbeertragsteuer sei verfassungsgemäß. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber 1997 mit einer das Grundgesetz ändernden Mehrheit die Gewerbeertragsteuer nebst dem Hebesatzrecht der Gemeinden als eine besondere Steuer für Gewerbebetriebe verfassungsrechtlich als Teil der Finanzverfassung abgesichert habe, obwohl bereits damals die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer sehr umstritten und die vom Finanzgericht gerügten Mängel der Steuer bekannt gewesen seien. Die Abfärberegulung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG lasse sich mit der durch sie erstrebten Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens rechtfertigen.

52

3. Der Deutsche Städtetag und der Deutsche Städte- und Gemeindebund halten sowohl die Erhebung der Gewerbesteuer als auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für verfassungsgemäß. Der Gesetzgeber habe bei der Anknüpfung der Gewerbesteuer an den Gewerbebetrieb einen weiten Gestaltungsspielraum, weil es sich hierbei um die Auswahl des Steuergegenstandes handle und nicht eine Steuerbefreiung bezüglich der freien Berufe vorliege. Der Verfassungsgesetzgeber habe zudem mit Art. 106 GG eine differenzierte Regelung der Verteilung der Steuererträge geschaffen, deren Leerlaufen für den Fall, dass keine Realsteuern erhoben würden, er nicht gewollt habe. Angesichts des hohen Stellenwertes, den die Verfassung der kommunalen Selbstverwaltung beimesse, bedeute dies zugleich eine wichtige Wertentscheidung zugunsten der Gewerbesteuer und der Grundsteuer. Verstärkt werde diese Annahme durch die Einführung des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG. Den Gemeinden werde eine ihnen mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle garantiert.

53

Zu den vom Verfassungsgeber vorgefundenen Grundstrukturen gehöre die Beschränkung der Gewerbesteuer auf die Gewerbebetriebe. Auch sei die Gewerbesteuer historisch wie auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts durch das Äquivalenzprinzip weiterhin gerechtfertigt. Die durch Gewerbebetriebe verursachten Lasten der Kommunen bestünden nach wie vor; dem korrespondierten die den dort beschäftigten Arbeitnehmern wie den Betrieben selbst zugute kommenden (Infrastruktur-) Maßnahmen. Unterschiede zu den freien Berufen ergäben sich bei dieser Betrachtung aus der gesetzlich bedingten geringeren Anzahl von Arbeitnehmern. Insbesondere größere Gewerbebetriebe seien zudem in ihrer Lastenverursachung, vor allem hinsichtlich des Umweltschutzes und der Nutzung der Verkehrseinrichtungen, nicht der freiberuflichen Praxis gleichzustellen.

54

Auch die Abfärberegulung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sei mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Maßgeblich seien Aspekte der Typisierung und Verwaltungsvereinfachung. Bei Personengesellschaften bestehe infolge der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen das praktische Bedürfnis, die von ihnen erziel-

55

ten Einkünfte einer Einkunftsart zuzuordnen. Zudem sei auch zu berücksichtigen, dass die Betroffenen durch das von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angeratene Ausgliederungsmodell die Rechtsfolgen der Norm vermeiden könnten. Die einheitliche, gewerbliche Betrachtung der Tätigkeit der Personengesellschaften folge außerdem aus gesellschaftsrechtlichen Vorgaben. Eine getrennte Beurteilung der unterschiedlichen Tätigkeiten würde zur Bildung unterschiedlicher Vermögensmassen führen. Dies hätte zur Folge, dass im Falle einer Personengesellschaft nicht mehr an die nach dem Handelsgesetzbuch vorgeschriebene Gewinnermittlung angeknüpft werden könnte, die sich auf die gesamten Aktivitäten der Gesellschaft beziehe. Auch diene § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG der Missbrauchsabwehr zum Schutze des Gewerbesteueraufkommens. Sein Zweck sei, zu verhindern, dass die aus einer gewerblichen Tätigkeit resultierenden Einkünfte willkürlich infolge der bestehenden Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme in den außergewerblichen Bereich verlagert würden.

4. Die Bundesrechtsanwaltskammer hält die Vorlage wegen der Bindungswirkung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer ebenfalls für unzulässig. Darüber hinaus sei die unterschiedliche Behandlung von Gewerbebetrieben einerseits und freien Berufen beziehungsweise Land- und Forstwirten andererseits sachlich gerechtfertigt. Würde die Gewerbesteuer auf Freiberufler erstreckt, müsste sie von einer Objektsteuer zu einer Personensteuer umgewandelt werden. Die Freiberufler könnten auch deswegen verlangen, anders behandelt zu werden als Gewerbetreibende, weil es ihnen nicht möglich sei, durch den Einsatz von Maschinen ihre Arbeitskraft zu vervielfältigen und den Gewinn zu vergrößern. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit stammten nahezu ausschließlich aus den Honoraren, die ein Freiberufler für seine eigene höchstpersönliche Arbeit verlangen könne. In vielen Bereichen unterlägen die freien Berufe staatlichen Reglementierungen, die sie daran hinderten, wie ein Gewerbetreibender Umsätze und Gewinne zu steigern.

56

5. Der Bundesverband der freien Berufe hält die Vorlage für unzulässig und hinsichtlich der ersten Vorlagefrage für unbegründet. Das vorliegende Gericht habe nicht dargelegt, dass hinsichtlich des verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraums bei der Erschließung von Steuerquellen und der Auswahl des Steuergegenstandes ein grundlegender Wandel der Rechtsauffassung eingetreten wäre. Auch fehlten Ausführungen dazu, auf welche Weise die Änderungen im Berufsbild der Gewerbetreibenden festgestellt worden seien. Die Vorlage sei hinsichtlich der angegriffenen Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes auch unbegründet. Das Bundesverfassungsgericht habe bereits entschieden, dass der Gesetzgeber durch die Neufassung des Art. 106 Abs. 6 GG die Gewerbesteuer in ihrer ursprünglichen Ausgestaltung gebilligt habe. Dazu gehöre auch die Gewerbesteuerfreiheit der freien Berufe.

57

6. Der Deutsche Bauernverband hält die Vorlage für unbegründet. Land- und Forstwirtschaft zeichneten sich nach wie vor durch die überragende Bedeutung des Produktionsfaktors Boden aus. Land- und Forstwirte hätten sich den Berufsbildern der

58

Gewerbetreibenden nicht angeglichen. In der Nichtbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft mit Gewerbesteuer liege auch keine gleichheitswidrige Besserstellung. Vielmehr seien die Betriebe der Land- und Forstwirte in Form der Grundsteuer einer besonderen Objektsteuer unterworfen, die anders als bei Gewerbetreibenden das gesamte land- und forstwirtschaftliche Inventar erfasse und damit viel weiter greife.

7. Der Deutsche Industrie- und Handelskammertag hält die Vorlage insgesamt für begründet. Die Gewerbesteuer sei eine gleichheitswidrige Sonderlast der Gewerbetreibenden. Durch Gewerbebetriebe entstünden den Kommunen aufgrund des allgemeinen Strukturwandels nicht mehr und nicht weniger Lasten als durch Freiberufler und Land- und Forstwirte. Durch den Strukturwandel habe sich das typische Erscheinungsbild der freien Berufe und der Gewerbebetriebe gewandelt. Die Freiberufler seien Unternehmer geworden, die dynamisch wachsende mittelständische Dienstleistungsunternehmen leiteten. Auch habe die Gewerbesteuer ihren Charakter als -ertragsunabhängige - Objektsteuer verloren. Die Gewerbesteuerpflicht knüpfe offenkundig nicht an das unternehmerische Objekt beziehungsweise dessen Betätigung, sondern an die Ausbildung des jeweiligen Unternehmers oder an die Rechtsform des Unternehmens an. Dies sei verfassungswidrig. Auch aus der ausdrücklichen Erwähnung der Gewerbesteuer in Art. 106 GG könne nicht geschlossen werden, dass der Verfassungsgeber diese Steuerart billige und als zulässige Form des Steuerzugriffs anerkenne.

59

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG, indem die Vorschrift bei Personengesellschaften eine Umqualifizierung anordne, nicht aber bei Einzelunternehmern. Gerade das Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte biete die Möglichkeit, eine getrennte Einkünfteermittlung auf der Ebene der Gesellschaft vorzunehmen, ohne vorab auf die jeweilige Beteiligung der Gesellschafter achten zu müssen. Abgrenzungsschwierigkeiten könnten durch das Erstellen von getrennten Gewinnermittlungen und Bilanzen vermieden werden. Ebenso vermöge die Möglichkeit der Steuerpflichtigen, die Folgen der Vorschrift durch Gründung einer zweiten Personengesellschaft zu vermeiden, die Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen.

60

8. Der Bund der Steuerzahler e.V. hält die Vorlage für begründet. Die Gewerbesteuer verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Gleichbehandlungsgrundsatz. Sie sei eine verfassungswidrige Sonderlast. Insbesondere könne die Gewerbesteuer nicht mit dem Äquivalenzprinzip begründet werden. Der einzelne Betrieb werde mit Gewerbesteuer nicht nach Maßgabe ihm zu Gute kommender kommunaler Leistungen belastet, sondern nach Maßgabe seines Ertrags. Zudem fehle es an einer dem Äquivalenzprinzip entsprechenden Zweckbindung der Gewerbesteuereinnahmen. Die Freiberufler könnten nicht in die Gewerbesteuer einbezogen werden, dies entspräche einer Gleichbehandlung im Unrecht.

61

9. Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung sieht eine grundsätzliche Gleichartigkeit von freien Berufen und Gewerbebetrieben. Durch die Anrechnung der Ge-

62

werbsteuerschuld auf die Einkommensteuer hätten sich die in der Vergangenheit bestehenden Belastungsunterschiede zwischen Gewerbebetrieben, freien Berufen und Land- und Forstwirtschaft stark verringert. Die Produktionsstrukturen von Gewerbebetrieben einerseits und freien Berufen sowie Land- und Forstwirtschaft andererseits seien zudem hinsichtlich des Einsatzes von Personal und Kapital nicht grundsätzlich verschieden. Daher sei eine Belastung aller drei Wirtschaftszweige mit einer kommunalen Unternehmenssteuer gerechtfertigt. Darüber hinaus verstetigten ein weiter Kreis der Steuerpflichtigen und möglichst breite Bemessungsgrundlagen das Aufkommen und erlaubten niedrige Steuersätze.

## B.

Die Vorlage ist hinsichtlich beider Vorlagefragen zulässig.

63

### I.

Die Vorlage des Finanzgerichts bedarf der einschränkenden Auslegung (vgl. dazu BVerfGE 99, 280 <288>; 110, 412 <430 f.>; 116, 96 <120>; stRspr), soweit sie die Vorschriften über die Festsetzung der Gewerbeertragsteuer betrifft. Mit dieser Maßgabe genügt sie auch den besonderen Anforderungen für die erneute Vorlage einer Norm an das Bundesverfassungsgericht.

64

1. Das Finanzgericht hat eine Reihe von Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes vorgelegt, die zur Bestimmung der Gewerbeertragsteuer dienen. Verfassungsrechtliche Einwände erhebt es aber ausschließlich gegen die Ungleichbehandlung durch die Besteuerung der Gewerbebetriebe auf der einen und die Freistellung der freien Berufe und sonstigen Selbständigen sowie der Forst- und Landwirtschaft von der Gewerbesteuer auf der anderen Seite. Normative Grundlage dieser Ungleichbehandlung ist allein § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG. Er bestimmt den Gewerbebetrieb verbindlich als „gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes“. Durch die damit eingeschlossene Verweisung auf § 15 Abs. 2 EStG nimmt das Gesetz gezielt freie Berufe, sonstige Selbständige und Land- und Forstwirte von der Gewerbesteuer aus. Die übrigen vom Finanzgericht vorgelegten Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes begründen diese Unterscheidung nicht weiter und tragen auch sonst nichts zu ihr bei. Gegen sie erhebt das Finanzgericht weder unmittelbar noch mittelbar konkrete verfassungsrechtliche Einwände. Anlass zur verfassungsgerichtlichen Prüfung besteht insoweit auch nicht. Die Vorlagefrage ist in ihrem ersten Teil daher auf die Frage zu beschränken, ob § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG in der für den Veranlagungszeitraum des Jahres 1988 geltenden Fassung verfassungsgemäß ist.

65

2. Das Finanzgericht hat seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der Beschränkung der Gewerbeertragsteuer auf Gewerbetreibende unter Ausschluss der freien Berufe, sonstigen Selbständigen und der Land- und Forstwirte umfassend in einer den Anforderungen von Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG genügenden Weise dargelegt. Es hat dabei auch nachvollziehbar und deshalb für das Bundesverfassungsgericht bindend (vgl. BVerfGE 116, 164 <179>;

66

stRspr) die Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Vorschriften, darunter auch des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, für das Ausgangsverfahren begründet. Im Falle der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ist die Klage jedenfalls hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte der Klägerin - und bei Verfassungsmäßigkeit auch der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang - abzuweisen, wohingegen die Klage bei Gleichheitswidrigkeit der beanstandeten gewerbsteuerrechtlichen Bestimmungen insgesamt Erfolg haben muss.

3. Schließlich genügt das Finanzgericht mit seinem erneuten Vorlagebeschluss nunmehr auch den erhöhten Anforderungen, die an die Zulässigkeit der wiederholten Vorlage einer Norm zu stellen sind (vgl. BVerfGE 33, 199 <203 f.>; 39, 169 <181>; 65, 179 <181>; 78, 38 <48>; 87, 341 <346>), über deren Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz das Bundesverfassungsgericht bereits entschieden hat, wie es in Beschlüssen aus den Jahren 1969 und 1977 (vgl. BVerfGE 26, 1 <8 f.>; 46, 224 <239 ff.>) der Fall war, in denen es Entscheidungen über die Vereinbarkeit der Nicht-einbeziehung von freien Berufen, sonstigen Selbständigen und Land- und Forstwirten in die Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz getroffen hat.

67

## II.

Die Vorlage ist auch zulässig, soweit das Finanzgericht die Frage nach der Vereinbarkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG mit dem Grundgesetz stellt. Auch insoweit hat das Finanzgericht in seinem Vorlagebeschluss und in dem Ergänzungsbeschluss vom 14. April 2005 eingehend und in Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung und Literatur seine Auffassung von der Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung dargelegt und nachvollziehbar begründet, dass es im Ausgangsverfahren bei Gültigkeit der Vorschrift zu einem anderen Ergebnis gelangen würde als bei deren Ungültigkeit.

68

## C.

§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG und § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, jeweils in der für den im Ausgangsverfahren maßgeblichen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung, sind mit dem Grundgesetz vereinbar.

69

## I.

Die mit der Bestimmung der gewerbsteuerpflichtigen Gewerbebetriebe in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG als gewerbliche Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes einhergehende Ausklammerung der freien Berufe, der sonstigen Selbständigen und der Land- und Forstwirtschaft aus der Gewerbsteuerpflicht ist mit dem Grundgesetz vereinbar.

70

Die Verankerung der Gewerbesteuer in den verfassungsrechtlichen Bestimmungen über die Ertragshoheit (Art. 106 Abs. 6 GG, vgl. auch Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG) rechtfertigt die Steuer zwar dem Grunde nach, entzieht die Unterscheidung zwischen Gewerbetreibenden auf der einen und den von der Gewerbesteuer nicht erfassten

71

Berufsgruppen auf der anderen Seite aber nicht der Überprüfung am Maßstab des nach der Vorlage hier allein in Frage kommenden Gleichheitssatzes (1.). Art. 3 Abs. 1 GG verwehrte es dem Gesetzgeber weder, für den Veranlagungszeitraum des Jahres 1988 an dieser traditionellen Unterscheidung im Recht der Gewerbesteuer festzuhalten, noch gebietet er für die Folgezeit die Einbeziehung dieser Berufsgruppen in die Gewerbesteuer (2.).

1. Das Grundgesetz rechtfertigt die Gewerbesteuer im Rahmen der Regelungen über die Ertragshoheit der Finanzmonopole und Steuern in Art. 106 Abs. 6 GG in ihrer wesentlichen Struktur. Eine Prüfung der gesetzlichen Ausgestaltung der Gewerbesteuer am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG wird dadurch allerdings nicht entbehrlich.

72

a) Das Bundesverfassungsgericht hat bereits mehrfach aus der ausdrücklichen Erwähnung der Realsteuern ehemals in Art. 105 Abs. 2 Nr. 3, in Art. 106 Abs. 2 GG (in der ursprünglichen Fassung des Grundgesetzes vom 23. Mai 1949, BGBl I S. 1) und in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung des Art. 106 GG vom 24. Dezember 1956 (BGBl I S. 1077) darauf geschlossen, dass die Erhebung einer Gewerbesteuer gerade auch neben der Einkommensteuer verfassungsrechtlich zulässig ist (vgl. BVerfGE 13, 331 <348>; 26, 1 <8>). Nachdem durch das Einundzwanzigste Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 12. Mai 1969 (BGBl I S. 359) die Gewerbesteuer erstmals ausdrücklich im Rahmen der Ermächtigung zur Einführung einer Gewerbesteuerumlage in Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG genannt worden war, hat das Bundesverfassungsgericht daraus abgeleitet, dass damit die Gewerbesteuer in ihrer üblichen Ausgestaltung durch das Grundgesetz gebilligt ist (vgl. BVerfGE 46, 224 <236>).

73

Seither ist durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 20. Oktober 1997 (BGBl I S. 2470) in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 und 2 GG das Wort „Realsteuern“ jeweils durch die Worte „Grundsteuer und Gewerbesteuer“ ersetzt worden. Die Umformulierungen in Art. 106 Abs. 6 GG sollten der Klarstellung dienen, weil die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer den Charakter der Gewerbesteuer als Realsteuer ansonsten hätte infrage stellen können (vgl. BTDrucks 13/8488, S. 6 - Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags). Gleichzeitig wurde Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG um einen zweiten Halbsatz ergänzt; danach gehört zu den Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung der Gemeinden eine diesen mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftsbezogene Steuerquelle. Die einzige Steuer, die diese Voraussetzungen im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Grundgesetzänderung erfüllte und auch gegenwärtig erfüllt, ist die Gewerbesteuer (vgl. BFHE 203, 263 <267 f.>). Diese Änderungen des Grundgesetzes erfolgten im Zusammenhang mit dem Erlass des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I S. 2590), durch das die Gewerbekapitalsteuer abgeschafft wurde. Mit der Ergänzung des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG sollte die kommunale Finanzautonomie durch den Bestand der Gewerbeertragsteuer oder einer anderen an der Wirtschaftskraft orientierten Steuer gewährleistet werden (vgl. BTDrucks 13/8340, S. 2 - Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung

74

des Grundgesetzes <Art. 28 GG>).

b) Die beschriebenen Änderungen in Art. 106 Abs. 6 GG und deren Entstehungsgeschichte, verbunden mit der Ergänzung des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 GG, bestätigen den schon bisher vom Bundesverfassungsgericht vertretenen Standpunkt (vgl. BVerfGE 13, 331 <348>; 26, 1 <8>; 46, 224 <236>), dass die Gewerbesteuer als solche mit ihrer Verankerung im Grundgesetz in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist (ebenso BFHE, a.a.O., S. 268 mit Nachweisen zu dem insoweit überwiegend zustimmenden Schrifttum).

75

Zwar regelt Art. 106 GG ausschließlich die Verteilung des Ertrags der Finanzmonopole und des Aufkommens der Steuern zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Dieser Charakter als Staatsorganisationsnorm schließt indessen nicht aus, dass ihr auch weitergehende materiellrechtliche Aussagen entnommen werden können. So hat das Bundesverfassungsgericht schon mehrfach aus Art. 105 und 106 GG auf die grundsätzliche verfassungsrechtliche Anerkennung einer bestimmten Steuer- oder Erhebungsart geschlossen (vgl. etwa BVerfGE 14, 105 <111> zu Finanzmonopolen; 21, 12 <26> und 37, 38 <45> zur Umsatzsteuer; 93, 121 zur Vermögensteuer und 31, 8 <16>; 40, 56 <60 ff.>; 42, 38 <40 ff.> zur Vergnügungsteuer; 69, 174 <183 f.> zur Getränkesteuer). Auch aus den Bestimmungen über die Gesetzgebungskompetenz in Art. 73 ff. GG hat es etwa die Zulässigkeit der friedlichen Nutzung der Kernenergie abgeleitet (vgl. BVerfGE 53, 30 <56>) oder aus den Vorschriften über die Aufgaben der Bundesregierung in den Art. 62 ff. GG deren Befugnis zu staatlichem Informationshandeln (vgl. BVerfGE 105, 252 <268 ff.>; 105, 279 <306>). Ob und inwieweit solche materiellrechtlichen Schlüsse aus einer Kompetenz- oder Organisationsnorm des Grundgesetzes gezogen werden können, muss allerdings für jeden Fall gesondert ermittelt und bestimmt werden.

76

Die mehrfache Erwähnung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG zeigt gerade auch vor dem Hintergrund der beschriebenen Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift und zur Neuregelung des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 GG, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber jedenfalls keinen Anlass für grundsätzliche verfassungsrechtliche Zweifel an der Gewerbesteuer gesehen hat. Die Gewerbesteuer ist folglich in ihrer Grundstruktur als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer (vgl. BVerfGE 116, 164 <186>; Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl. 2006, § 1 Rn. 14 und § 2 Rn. 1; Sarrazin, in: Lenski/Steinberg, Kommentar GewStG, § 1 Rn. 93; Hofmeister, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 1 GewStG Rn. 10; Heine, in: Henneke/Pünder, Recht der Kommunal Finanzen, § 8 Rn. 6 f.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., Bd. II, S. 1141 f.) auch neben der die Einkünfteerzielung erfassenden Einkommensteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt (vgl. BVerfGE 13, 331 <348>; 26, 1 <8>; 46, 224 <236>; Sarrazin, in: Lenski/Steinberg, a.a.O., § 1 Rn. 106 ff.; Schnädter, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, S. 153 ff.; Tipke, a.a.O., S. 1140 f.).

77

c) Weitergehende Aussagen, vor allem zur Vereinbarkeit ihrer konkreten Ausgestal-

78

tung mit anderen steuerverfassungsrechtlichen Prinzipien und mit den Grundrechten, können Art. 106 Abs. 6 GG hingegen nicht entnommen werden (vgl. BVerfGE 21, 12 <26>). Auch wenn die Unterscheidung zwischen Gewerbetreibenden auf der einen und freien Berufen, sonstigen Selbständigen und Land- und Forstwirten auf der anderen Seite dieses Gesetz jedenfalls seit der Einführung der reichseinheitlichen Gewerbesteuer im Jahre 1936 prägt, folgt aus Art. 106 Abs. 6 GG - anders als dies der Bundesfinanzhof meint (a.a.O., S. 269) - nicht, dass diese Differenzierung ohne weiteres mit dem Gleichheitssatz in Einklang steht. Die Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz hängt vielmehr von ihrer konkreten Ausgestaltung, von ihrer Einbindung in das System der anderen einkunftsbezogenen Steuern, aber auch von der Entwicklung der tatsächlichen Verhältnisse bei den unterschiedlich behandelten Berufsgruppen ab. Weder aus dem Wortlaut der Grundgesetznorm noch aus deren systematischem Zusammenhang oder der Entstehungsgeschichte ergeben sich Anhaltspunkte dafür, dass die Gewerbesteuer auch insoweit verfassungsunmittelbar gerechtfertigt sein sollte, als sie nur Gewerbetreibende, nicht aber auch freie Berufe, sonstige Selbständige und Land- und Forstwirte erfasst. Die Grundstruktur der Gewerbesteuer als ertragsorientierte Objektsteuer berührt diese Frage nicht, wie schon deren unterschiedliche Handhabung in den Ländern vor 1936 belegt.

Zwar hat der verfassungsändernde Gesetzgeber bei der ausdrücklichen Verankerung der Gewerbesteuer in Art. 106 GG in den Jahren 1969 und 1997 diese Steuer auch in der damals seit Jahrzehnten eingeführten Beschränkung auf Gewerbetreibende im Sinne des Einkommensteuerrechts vor Augen gehabt. Dies heißt jedoch nicht, dass er damit auch die hierin liegende Ungleichbehandlung als verfassungsrechtlich generell hinnehmbar bestätigen wollte. Gerade bei Fragen der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz, deren Beantwortung nicht unerheblich von sich wandelnden tatsächlichen Verhältnissen oder einfachrechtlichen Rahmenbedingungen abhängt, die gleichfalls entsprechenden Änderungsmöglichkeiten unterliegen, kann eine entsprechende Aussage einer verfassungsrechtlichen Kompetenz- oder Staatsorganisationsnorm nicht ohne hinreichende konkrete Anhaltspunkte für eine solche Deutung entnommen werden. Daran fehlt es hier. Eine solche Deutung des Art. 106 Abs. 6 GG liegt auch nicht dem Beschluss des Ersten Senats vom 25. Oktober 1977 (BVerfGE 46, 224) zugrunde; dass er mit der dort angesprochenen Billigung der „üblichen Ausgestaltung“ der Gewerbesteuer durch Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG (a.a.O., S. 236) nicht die Freistellung der freien Berufe, sonstigen Selbständigen und der Land- und Forstwirte von der Gewerbesteuerpflicht gemeint hat, zeigt bereits die gesonderte Auseinandersetzung mit dieser Frage an anderer Stelle der Entscheidung (a.a.O., S. 239 ff.).

2. Bei der Entscheidung darüber, ob die freien Berufe, sonstigen Selbständigen und die Land- und Forstwirte zusammen mit den übrigen Gewerbetreibenden zur Gewerbesteuer herangezogen werden sollen, belässt der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungs- und Einschätzungsspielraum, der lediglich die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausschließt

79

80

(a). Gemessen hieran erweist sich die angegriffene Regelung nicht als gleichheitswidrig (b).

a) aa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 117, 1 <30>; stRspr).

81

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. BVerfGE 65, 325 <354>; 93, 121 <135>; 105, 73 <126>; 107, 27 <47>; 117, 1 <30>; stRspr). Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen (vgl. BVerfGE 105, 73 <126>; 116, 164 <180 f.>; 117, 1 <30 f.>; stRspr). Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.

82

Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31> sowie 96, 1 <6>; 99, 280 <290>; 105, 73 <127>; 116, 164 <182 f.>). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280 f.>; 117, 1 <31>).

83

bb) Die Entscheidung darüber, ob die Einbeziehung einer Personengruppe oder eines Sachverhalts in den Anwendungsbereich eines Steuergesetzes zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes zählt, bei der dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes ist mit der Folge einer engeren Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit, kann nicht nach abstrakten Kriterien getroffen werden, sondern muss jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstandes und der betreffenden Vergleichsgruppen erfolgen. Dabei kommt es regelmäßig wesentlich darauf an, inwieweit die Gruppe oder der Sachverhalt, um deren oder dessen Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand,

84

dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen.

cc) Gemessen hieran besteht kein Anlass, von der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts abzuweichen, die bei der Frage, ob auch die freien Berufe, die sonstigen Selbständigen und die Land- und Forstwirtschaft der Gewerbesteuer unterliegen sollen, dem Gesetzgeber stets einen weiten Gestaltungsspielraum eingeräumt hat. Seine Entscheidung ist nur darauf zu überprüfen, ob es für die getroffene Unterscheidung einen sachlichen Grund gibt, der so erheblich ist, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht als willkürlich angesehen werden kann (vgl. BVerfGE 26, 1 <8>; 46, 224 <233, 239 f.>).

85

Zwar weisen die freien Berufe, die sonstigen Selbständigen und die Land- und Forstwirte zunächst alle Merkmale auf, welche auch die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbetreibenden kennzeichnen. Sie betätigen sich mit Gewinnerzielungsabsicht selbständig und nachhaltig und beteiligen sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die freien Berufe und die ihnen gleichgestellten sonstigen Selbständigen werden daneben jedoch durch eine Reihe von Besonderheiten in der Ausbildung, der staatlichen und berufsautonomen Regelung ihrer Berufsausübung, ihrer Stellung im Sozialgefüge, der Art und Weise der Erbringung ihrer Dienstleistungen und auch des Einsatzes der Produktionsmittel Arbeit und Kapital geprägt, die sie in ihrem Typus als Berufsgruppe von den sonstigen Gewerbetreibenden unterscheiden (dazu unten C I 2 b aa (3) (a)). Entsprechendes gilt für die Land- und Forstwirtschaft im Hinblick auf ihre Abhängigkeit von Klimabedingungen und auf die besondere Bedeutung des Produktionsfaktors Boden. Besonderheiten der persönlichen Qualifikation, der Boden- und der Klimabezogenheit prägen bei den freien Berufen, sonstigen Selbständigen und den Land- und Forstwirten die Erwerbsquelle, während die Gewerbesteuer von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers weitgehend unabhängig (vgl. §§ 7 bis 9 GewStG), in erster Linie auf sächliche Produktionsmittel und Kapital gegründete Finanzquellen erfasst. Damit bestehen zwischen freien Berufen, sonstigen Selbständigen und der Land- und Forstwirtschaft auf der einen und Gewerbebetrieben nach § 15 Abs. 2 EStG auf der anderen Seite Unterschiede in der Typik. An diese knüpft der gewerbesteuerliche Zugriff an. So lässt sich insbesondere die Produktion von Waren oder Dienstleistungen des freiberuflich Tätigen, weil sie in besonderem Maße von seinen beruflichen Qualifikationen und der persönlich erbrachten Dienstleistung oder seiner individuellen Begabung als Künstler abhängt, nicht in gleicher Weise durch zusätzlichen Einsatz von Kapital und Arbeitnehmern steigern, wie dies bei Gewerbetreibenden grundsätzlich möglich ist. Vergleichbares gilt für die Land- und Forstwirtschaft im Hinblick auf die Limitierung ihrer Produktionsbedingungen durch Grund und Boden.

86

b) Den ihm danach zustehenden Spielraum bei der Bestimmung des Steuergegenstandes hat der Gesetzgeber nicht überschritten. Auch vor dem Hintergrund der umfangreichen Begründung des vorliegenden Gerichts ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber in dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Streitjahr 1988 nicht

87

mehr an der gewerbsteuerrechtlichen Unterscheidung von freien Berufen, sonstigen Selbständigen sowie Land- und Forstwirten auf der einen und sonstigen Gewerbetreibenden auf der anderen Seite festhalten durfte oder sie jedenfalls in der Folgezeit aufgeben musste. Es gibt nach wie vor hinreichend tragfähige Gründe für diese Differenzierung. Dies gilt für die freien Berufe und die sonstigen Selbständigen (aa) ebenso wie für die Land- und Forstwirtschaft (bb).

aa) (1) Die Nichteinbeziehung der freien Berufe in die Gewerbesteuer spiegelt bereits in dem für den Vorlagerechtsstreit maßgeblichen Veranlagungsjahr 1988 eine über 50 Jahre währende Rechtstradition wider. Zwar wurde die Belastung auch der freien Berufe mit der Gewerbesteuer in Deutschland im 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts in den Ländern uneinheitlich gehandhabt (vgl. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 18 ff. sowie die Nachweise zu den Gewerbesteuergesetzen der Länder in der Anlage 1 der Begründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, S. 699 ff.). Noch im Gewerbesteuerrahmengesetz aus dem Jahre 1935 waren die freien Berufe mit Ausnahme einer rein künstlerischen oder rein wissenschaftlichen Tätigkeit grundsätzlich als steuerpflichtig erfasst (§ 3 Abs. 2 der Neufassung vom 30. Juni 1935, RGBI I S. 830). Seit dem einheitlichen Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 (RGBI I S. 979) sind die freien Berufe insgesamt nicht mehr der Gewerbesteuer unterworfen. Diese Regelung hat auch der Bundesgesetzgeber im Jahre 1951 bei der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes (BGBl I 1951, S. 996), nunmehr auf der Grundlage seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F., übernommen und bis heute unverändert beibehalten.

88

(2) An dieser über einen so langen Zeitraum tradierten Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen darf der Gesetzgeber so lange festhalten, bis offen zutage tritt, dass im Hinblick auf den Steuergegenstand und die wesentlichen Besteuerungsmerkmale keine tragfähigen Unterschiede mehr zwischen diesen Berufsgruppen bestehen. Hierbei kommt es nicht auf Entwicklungen und Veränderungen bei einzelnen Berufsbildern oder zunehmende Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen bestimmten freien Berufen und insbesondere neuartigen Berufen steuerpflichtiger Gewerbetreibender an, sondern darauf, ob der Typus des freien Berufs sich dem der übrigen Gewerbetreibenden so angenähert hat und damit die traditionellen Unterschiede so weit eingeebnet sind, dass sich die unterschiedliche steuerliche Behandlung als willkürlich erweist.

89

(3) Dies ist indes nicht der Fall. Zum Zeitpunkt des im Vorlagerechtsstreit maßgeblichen Veranlagungszeitraums 1988 lag eine so weitgehende Angleichung der Berufsbilder von Gewerbetreibenden und freien Berufen nicht offen zutage und ist auch für die Folgezeit nicht erkennbar.

90

Die herkömmlichen Unterscheidungsmerkmale zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen sind zur typusorientierten Differenzierung nach wie vor hinreichend tragfähig (a). Daran ändert das letztlich erfolglos gebliebene Unterfangen des Bun-

91

desgesetzgebers zur Umgestaltung der Gewerbesteuer in eine Gemeindefirtschaftssteuer unter Einbeziehung der freien Berufe nichts (b). Die vorhandenen Unterschiede stehen auch in einem ausreichenden sachlichen Bezug zu dem traditionell für die Rechtfertigung der Gewerbesteuer herangezogenen Äquivalenzprinzip (c). Die verschiedenen strukturellen Änderungen der Gewerbesteuer in den vergangenen Jahrzehnten führen zu keiner abweichenden Beurteilung der Gleichbehandlungsfrage (d).

(a) Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 13. Mai 1969 die Ungleichbehandlung von Gewerbetreibenden auf der einen und freien Berufen sowie Land- und Forstwirtschaft auf der anderen Seite durch den grundlegenden Unterschied in der Kombination der Produktionsfaktoren Boden, Arbeit und Kapital gerechtfertigt gesehen. Schon deswegen sei der Gesetzgeber nicht gehindert, eine wirtschaftliche Betätigung, bei der der Produktionsfaktor Kapital eindeutig im Vordergrund stehe, mit einer besonderen Steuer zu belegen (vgl. BVerfGE 26, 1 <8 f.>). Im Beschluss vom 25. Oktober 1977 hat das Bundesverfassungsgericht daran angeknüpft, dass das Gericht die auch an anderer Stelle im Steuerrecht vorzufindende Unterscheidung zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden nicht beanstandet habe (vgl. BVerfGE 46, 224 <240> unter Bezugnahme auf BVerfGE 37, 38 <49> zum Umsatzsteuerrecht). Die Besonderheiten der freien Berufe ergäben sich danach aus dem „Charakter der Berufstätigkeit“ sowie der „Stellung und Bedeutung der freien Berufe im Sozialgefüge“ und der regelmäßig längeren Ausbildungszeit, die die freiberuflich Schaffenden insgesamt gesehen zum Erwerb ihrer hohen Qualifikation auf sich nehmen müssten. Daneben hat das Bundesverfassungsgericht erneut auf die Verschiedenheit beim Einsatz der Produktionsfaktoren Boden, Arbeit und Kapital hingewiesen (BVerfGE 46, 224 <240>).

92

Das vorliegende Finanzgericht verweist demgegenüber darauf, dass sich in den vergangenen Jahren und Jahrzehnten die Berufsbilder der Gewerbetreibenden und der freien Berufe einander stark angenähert hätten. So fänden sich zunehmend Dienstleistungsunternehmen im gewerblichen Bereich, deren wirtschaftlicher Erfolg ebenfalls ganz wesentlich vom persönlichen Arbeitseinsatz der Betriebsinhaber und ihrem hohen Ausbildungsniveau abhängen und sich so strukturell kaum von großen Arztpraxen oder Rechtsanwaltskanzleien unterscheiden.

93

Die Annahme des vorlegenden Gerichts, es bestehe eine Konvergenz der Berufsgruppen der Gewerbetreibenden und der freien Berufe, mag in nicht unerheblichem Umfang zutreffen. Sie ist indessen weder zeitlich noch quantitativ durch rechtstatistische Erkenntnisse gesichert. Auch die Bundesregierung hat in ihrem Entwurf zu einem Gemeindefirtschaftssteuergesetz die dort vorgeschlagene Einbindung der freien Berufe in die Gewerbesteuer zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mit dieser Entwicklung begründet, sie aber ebenfalls weder nach der Art noch nach ihrem Umfang tatsächlich belegt (vgl. BTDrucks 15/1517, S. 11).

94

Auch wenn eine solche Konvergenz der Berufsbilder von freien Berufen und Gewer-

95

betreibenden zur maßgeblichen Zeit des Veranlagungszeitraums 1988 in einzelnen Berufsfeldern ein bereits durchaus beachtliches Ausmaß erreicht haben und die Entwicklung seither noch weiter fortgeschritten sein mag, ist doch nicht erkennbar, dass der Typus des freien Berufs insgesamt seine Struktur prägenden, ihn von den Gewerbetreibenden unterscheidenden Merkmale verloren hat. Die im Regelfall akademische oder vergleichbare besondere berufliche Qualifikation oder schöpferische Begabung als Voraussetzung für die Erlernung und Ausübung eines freien Berufs, die besondere Bedeutung der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Erbringung der Arbeit, verbunden mit einem häufig höchstpersönlichen Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber, aber auch die spezifische staatliche, vielfach auch berufsautonome Reglementierung zahlreicher freier Berufe, insbesondere im Hinblick auf berufliche Pflichten und Honorarbedingungen, lassen bei der gebotenen typisierenden Betrachtung nach wie vor signifikante Unterschiede zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden erkennen. Die vom vorlegenden Finanzgericht und im rechtswissenschaftlichen Schrifttum (Güroff, in: Glanegger/Güroff, a.a.O., § 1 Rn. 12; Gosch, DStZ 1998, S. 327 <331>; Jachmann, BB 2000, S. 1432 <1434>; Jochum, StB 2005, S. 254 <259>) beschriebenen Annäherungen des Erscheinungsbilds einzelner Berufszweige reichen nicht aus, um den insgesamt fortbestehenden Typusunterschied zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen auszuräumen.

Den besonderen Berufsbedingungen der freien Berufe trägt der Gesetzgeber auch sonst in der Rechtsordnung durch zahlreiche Sonderregelungen Rechnung und bestätigt so ihren eigenen Status. So unterfallen die freien Berufe beispielsweise nicht dem handelsrechtlichen Gewerbebegriff mit der Folge, dass sie von der die Kaufleute treffenden Pflicht zur Buchführung und Aufstellung von Abschlüssen befreit sind (§ 242 HGB, siehe auch Hopt, in: Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, 33. Aufl. 2008, § 1 Rn. 19; Kindler, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 2008, § 1 Rn. 25). Im Handelsrechtsreformgesetz vom 22. Juni 1998 (BGBl I S. 1474) hat der Gesetzgeber an der Sonderstellung der freien Berufe festgehalten und diese bewusst aus dem handelsrechtlichen Gewerbebegriff ausgeklammert (BTDrucks 13/8444, S. 33 f.). Bei der steuerlichen Gewinnermittlung wird den freien Berufen die Möglichkeit der vereinfachten Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG eingeräumt. Auch wird bei der Umsatzsteuer den freien Berufen nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG die Möglichkeit der Berechnung der Umsatzsteuer nach Vereinahmten statt nach vereinbarten Entgelten ermöglicht. Schließlich hat der Bundesgesetzgeber durch das Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG) vom 25. Juli 1994 (BGBl I S. 1744), mit dem den freien Berufen die Gründung von Gesellschaften in Form einer Partnerschaft ermöglicht wurde, die Sonderstellung der freien Berufe gegenüber dem produzierenden und dem Dienstleistungsgewerbe bestätigt. Dabei hat er sich ausdrücklich an der steuerrechtlichen Unterscheidung orientiert (vgl. § 1 Abs. 2 PartGG und BTDrucks 12/6152, S. 7, 9 f.).

96

Die Sonderstellung der freien Berufe findet jenseits des wirtschaftlich-steuerlichen Bereichs auch in zahlreichen anderen Regelungen der Rechtsordnung Ausdruck, wie

97

insbesondere in den umfangreichen Normierungen des Berufsrechts vieler freier Berufe (beispielsweise der Rechtsanwälte in der Bundesrechtsanwaltsordnung und der Berufsordnung für Rechtsanwälte), aber etwa auch dem Recht der baulichen Bodennutzung. So ist den freien Berufen in reinen und allgemeinen Wohngebieten, anders als selbst nicht störenden Gewerbebetrieben, in einzelnen Räumen der Betrieb von Praxen gestattet (§ 13 Baunutzungsverordnung).

(b) Der Befugnis des Gesetzgebers, bei typisierender Betrachtungsweise nach wie vor von hinreichenden Unterschieden zwischen freien Berufen und Gewerbebetrieben auszugehen, wird auch nicht durch den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer Gemeindefinanzsteuer im Jahre 2003 die Grundlage entzogen. Die Bundesregierung hat mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer unter anderem eine personelle Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer unter dem neuen Namen Gemeindefinanzsteuer angestrebt. Zu diesem Zweck wollte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit in die kommunale Besteuerung mit einbeziehen (vgl. BTDrucks 15/1517, S. 11). Bei seiner Berufung auf dieses Gesetzgebungsvorhaben und dabei insbesondere auf die von der Bundesregierung dafür gegebene Begründung verkennt das vorliegende Finanzgericht, dass die dem Entwurf beigegebene Begründung keineswegs davon ausgeht, es bestünden keine signifikanten Unterschiede zwischen Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen mehr. Die Entwurfsbegründung stellt sich - im Übrigen auch nur unter Verweisung auf die Beispiele großer Arzt- und Rechtsanwaltspraxen - zunächst lediglich auf den Standpunkt, dass sich im Laufe der wirtschaftlichen Entwicklung während der letzten Jahrzehnte die Berufsbilder der Gewerbetreibenden und der übrigen selbständig Tätigen gegeneinander verschoben hätten. Daraus zieht sie dann aber lediglich den Schluss, dass sie sich nunmehr überschneiden und die Abgrenzung voneinander immer schwieriger und streitanfällig geworden sei (BTDrucks 15/1517, S. 11). Dies kann den Gesetzgeber durchaus berechtigen, Gewerbetreibende und freie Berufe einheitlich mit einer betrieblichen Ertragsteuer zu belasten, zwingt ihn jedoch nicht aus Gründen des Gleichheitsschutzes zu diesem Schritt.

98

(c) Die beschriebenen Unterschiede zwischen dem Typus des freien Berufs und dem des Gewerbetreibenden stehen in sachlichem Bezug zu der äquivalenztheoretischen Begründung der Gewerbesteuer. Dieser Gedanke vermag auch heute noch zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer beizutragen. Die gewerbesteuerliche Unterscheidung zwischen freien Berufen und Gewerbebetrieben erweist sich auch mit Blick hierauf als nicht willkürlich.

99

Die Gewerbesteuer wurde seit ihren Anfängen und auch bei ihrer Einführung als reichseinheitliche Steuer mit der äquivalenztheoretischen Erwägung begründet, sie biete den Gemeinden einen Ausgleich für die besonderen Lasten, welche die Betriebe der Industrie, des Handels und des Handwerks ihnen verursachten (vgl. Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl 1937, S. 696; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Abschnitt VIII Rn. 120 ff., S. 725 ff.; Flämig, DStjG Bd. 12 (1989), S. 33 <35 ff.>; Zit-

100

zelsberger, a.a.O., S. 37 ff., 146 ff.; Tipke, a.a.O., S. 1136 ff.). Im Jahre 1972 hat sich der Gesetzgeber bei den Erwägungen zum zweiten Steuerreformgesetz ausdrücklich auf das Äquivalenzprinzip berufen (BTDrucks VI/3418, S. 51). Diese Begründung hat zunehmende Kritik im steuerrechtlichen Schrifttum erfahren, die sich neben steuertheoretischen Einwänden im Hinblick auf die grundsätzliche Gegenleistungsfreiheit der Steuer vor allem auf die Einführung der Gewerbesteuerumlage und auf Änderungen im Recht der Gewerbesteuer stützt. Diese Entwicklungen - etwa der Wegfall der Lohnsumme und des Gewerbekapitals als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer - ließen einen Zusammenhang zwischen Besteuerung und gemeindlichen Lasten immer weniger erkennen (vgl. Tipke, a.a.O., S. 1139 ff.; Jachmann, Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, DStjG Bd. 25 <2002>, S. 195 <210 ff.> jeweils m.w.N.). Das Bundesverfassungsgericht hat deswegen, nachdem es zunächst in mehreren Entscheidungen das Äquivalenzprinzip als sachlichen Rechtfertigungsgrund für die Gewerbesteuer herangezogen hatte (vgl. BVerfGE 13, 331 <348>; 19, 101 <112>; 21, 54 <65>; 26, 1 <11>), dessen Bedeutung für den Bestand und die konkrete Ausgestaltung der Gewerbesteuer später eingeschränkt (BVerfGE 46, 224 <236>). Insbesondere seit der Beteiligung von Bund und Ländern am Gewerbesteueraufkommen durch die Einführung der Gewerbesteuerumlage im Jahre 1969 sei der Charakter der Gewerbesteuer als einer ausschließlichen Gemeindesteuer beeinträchtigt, so dass auch deshalb das Äquivalenzprinzip zur finanzpolitischen Rechtfertigung und zur Begrenzung der Gewerbesteuer noch weniger als vor 1969 herangezogen werden könne (BVerfGE 46, 224 <236 f.>).

Zwar bedarf es der Äquivalenztheorie nach der ausdrücklichen Verankerung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG nicht für deren finanzverfassungsrechtliche Rechtfertigung (s. oben 1). Aus der beschriebenen Entwicklung folgt jedoch nicht, dass der Ausgleichsgedanke jegliche finanzrechtliche Bedeutung verloren hätte. Als allgemeiner Ausgangspunkt für die innere Rechtfertigung der Gewerbesteuer hat der Gedanke, dass die Gewerbesteuer einen pauschalen Ausgleich für die besonderen Infrastrukturlasten bietet, die durch die Ansiedlung von Gewerbebetrieben verursacht werden, nach wie vor Bestand (vgl. Flämig, a.a.O., S. 39; Tipke, a.a.O., S. 1141).

Mit Blick auf diese traditionelle, pauschale Rechtfertigung der Gewerbesteuer aus dem Äquivalenzprinzip erweist sich die Herausnahme der freien Berufe aus der Gewerbesteuer gemessen an ihren allgemeinen Unterschieden zu den Gewerbetreibenden nicht als willkürlich. Die Annahme, dass die freien Berufe typischerweise in geringerem Umfang Infrastrukturlasten der Gemeinden verursachen als die Gewerbetreibenden, liegt nahe. Auch die Ausführungen des Finanzgerichts stehen dem nicht entgegen. Große Gewerbebetriebe mit einer hohen Zahl von Beschäftigten und einem erheblichen Einsatz von Produktionsmitteln verursachen einen höheren Bedarf an Infrastrukturleistungen, etwa in Form der Ausweisung und Erschließung von Gewerbegebieten oder der Bereitstellung von Wasser, Abwasser, Energie, Straßen und öffentlichem Nahverkehr, als dies bei freien Berufen typischerweise der Fall ist. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese Leistungen vollständig

durch kommunale Gebühren und Beiträge abgedeckt werden. Die erwähnten Annäherungen im Berufsbild einer Reihe von freien Berufen auf der einen und von Gewerbetreibenden auf der anderen Seite ändern nichts an der Berechtigung zur typisierenden Einordnung der freien Berufe als im Regelfall weniger personal- und produktionsmittelintensiv. Die auf dieser Annahme beruhende Differenzierung rechtfertigt sich vor allem auch vor dem Hintergrund, dass die Freibeträge für die Gewerbeertrag- und bis 1993 für die Gewerkekapitalsteuer mehrfach erhöht worden sind. Dies hat dazu geführt, dass in den vergangenen Jahren nur noch etwa 30 % der Gewerbetreibenden tatsächlich mit Gewerbesteuer belastet wurden (vgl. Tipke, a.a.O., S. 1147). Steuerpflichtig sind danach nicht die kleineren Gewerbebetriebe, die hinsichtlich der Beanspruchung von Infrastrukturleistungen am ehesten mit den freien Berufen vergleichbar sind, sondern die ertragsstarken und damit regelmäßig die mittleren und größeren Gewerbebetriebe mit einer typischerweise höheren Verursachung von Infrastrukturlasten.

(d) Die sachliche Berechtigung der Unterscheidung zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden ist durch die verschiedenen Änderungen der letzten Jahre im Recht der Gewerbesteuer nicht entfallen. Diese Änderungen haben zwar den Charakter der Gewerbesteuer berührt, nicht aber ihr Verhältnis zu den freien Berufen grundlegend verändert. Neben der bereits erwähnten, den Kreis der tatsächlich Steuerpflichtigen in mehreren Schritten verkleinernden Erhöhung der Gewerbesteuerfreibeträge, hatte vor allem die Abschaffung der Lohnsumme im Jahre 1978 und des Gewerkekapitals im Jahre 1998 als Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer strukturelle Bedeutung. Dadurch wurde zwar die Entwicklung der Gewerbesteuer hin zu einer objektivierten Ertragsteuer verstärkt, was die äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer weiter gemindert haben mag (vgl. Montag, in: Tipke/Lang, 18. Aufl. 2005, § 12 Rn. 1). Den grundlegenden Typusunterschied zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen hat dies jedoch nicht berührt.

103

bb) Die Land- und Forstwirte unterscheiden sich von den Gewerbetreibenden wesentlich durch das in der Flächengebundenheit ihrer Betriebe zum Ausdruck kommende besondere Gewicht des Produktionsfaktors Boden und die Abhängigkeit ihres Wirtschaftserfolges von den Wetterbedingungen. Das Bundesverfassungsgericht hat es daher schon bisher als in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers liegend angesehen, die Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen (vgl. BVerfGE 26, 1 <8>; 46, 224 <240>). Das Finanzgericht bringt hiergegen keine Einwände vor, die Zweifel an der Willkürfreiheit dieser Regelung begründen könnten. Die Bundesregierung und der Deutsche Bauernverband haben in ihrer Stellungnahme zutreffend auf die Sonderbelastung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gegenüber den Gewerbebetrieben im Rahmen der Grundsteuer hingewiesen. Bei der Grundsteuer werden die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe mit einer erhöhten Steuermesszahl (6 ‰ gegenüber 3,5 ‰ für gewerbliche Betriebsgrundstücke gemäß § 14 Grundsteuergesetz <GrStG>) und durch die Berücksichtigung des gesamten Betriebs einschließlich der aufstehenden Gebäude und umlaufenden Betriebsmittel

104

als Bemessungsgrundlage (§ 2 Nr. 1 GrStG, § 33 Abs. 2 Bewertungsgesetz) höher belastet als Gewerbebetriebe, bei denen nur das Betriebsgrundstück berücksichtigt wird. Es ist daher nicht sachfremd, wenn der Gesetzgeber bei seiner Entscheidung über die Sonderstellung der Land- und Forstwirte im Rahmen der Gewerbesteuer auch deren Sonderbelastung bei der Grundsteuer in den Blick nimmt (so auch die Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer Gemeindegewerbesteuer BTDrucks 15/1517, S. 11).

c) Erweist sich danach die gegenüber den freien Berufen und den Land- und Forstwirten ungleiche Belastung der Gewerbebetriebe mit Gewerbesteuer bereits auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen als mit dem Gleichheitssatz vereinbar, gilt dies erst recht mit Rücksicht auf zwischenzeitlich für diese geschaffene Ausgleichs- und Anrechnungsregeln bei der Einkommensteuer. Denn der Gesetzgeber hat das Gewicht der Ungleichbehandlung zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen, soweit es für Gewerbebetriebe in der Form von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in der Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer neben der Einkommensteuer zu sehen ist, in den Folgejahren durch verschiedene Ausgleichsmaßnahmen zunehmend verringert. Vor diesem Hintergrund kann auch eine in jüngerer Zeit verstärkte Annäherung jedenfalls einzelner Organisationsformen freier Berufe an das Berufsbild von Gewerbetreibenden keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Ausklammerung der freien Berufe von der Gewerbesteuerpflicht begründen.

105

So wurde zunächst 1993 mit § 32c EStG eine weitergehende Entlastung der Gewerbetreibenden im Hinblick auf deren Gesamtbelastung durch Gewerbesteuer und Einkommensteuer durch das Standortsicherungsgesetz eingeführt (Art. 1 Nr. 9 des Gesetzes vom 13. September 1993, BGBl I S. 1569 <1572>). Die Bestimmung führte zu einer Absenkung der tariflichen Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte ab 100.278 DM um 6 % (vgl. dazu BVerfGE 116, 164 <183 ff.>).

106

§ 32c EStG wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2001 durch die Anrechnungsregelung des neu gefassten § 35 EStG ersetzt (Art. 1 Nr. 21 des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000, BGBl I S. 1433 <1436 f.>). Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer des Einzelunternehmers oder des Gesellschafters einer Personengesellschaft. Das Gesetz strebt an, den Steuerpflichtigen durch diese Anrechnung, verbunden mit der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, bei einem durchschnittlichen gemeindlichen Hebesatz von 400 % im Ergebnis vollständig von der Gewerbesteuer zu entlasten (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 97). Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2007 hat der Gesetzgeber nunmehr zwar beschlossen, die Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abzuschaffen, dies aber durch die Erhöhung des Anrechnungsfaktors im Rahmen des § 35 EStG so auszugleichen versucht, dass dadurch weiterhin bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % eine vollständige Entlastung der Personenunternehmen von der Gewerbesteuer erreicht wird (Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007, BGBl I S. 1912 <1920>; vgl. BTDrucks 16/4841, S. 32).

107

Diese Anrechnungs- oder Kompensationsbestimmungen reduzieren das Gewicht der durch die Vorlage des Finanzgerichts beanstandeten Ungleichbehandlung zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen, sonstigen Selbständigen und Land- und Forstwirten im Ergebnis - wenn auch auf der Ebene des Einkommensteuerrechts - beträchtlich und schließen damit erst recht die Annahme einer willkürlichen Entscheidung des Gesetzgebers aus. 108

## II.

Die Einordnung der gesamten Tätigkeit einer nur teilweise gewerbliche Einkünfte erzielenden Personengesellschaft als Gewerbebetrieb durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG („Abfärberegulation“) ist mit dem aufgrund der Vorlage des Finanzgerichts hierfür als Prüfungsmaßstab allein in Frage kommenden Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. 109

1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG begründet eine Ungleichbehandlung der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer. Die Regelung bewirkt, dass die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, wenn sie auch nur teilweise gewerblich tätig ist. Die Vorschrift wurde 1985 aus rechtssystematischen Gründen in das Einkommensteuergesetz eingefügt und sollte ohne materielle Rechtsänderung die zuvor in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG und so auch schon im Gewerbesteuerengesetz von 1936 enthaltene gleichartige Regelung ersetzen (BTDrucks 10/3663, S. 8). Bereits diese Vorgängerregelungen waren vom Reichsfinanzhof und dem Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung so ausgelegt worden, dass eine auch lediglich teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft insgesamt nur gewerbliche Einkünfte haben könne (vgl. BFHE 140, 44 <47>; 175, 357 <358 f.> jeweils m.w.N.). 110

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führt in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht dazu, dass alle Einkünfte einer solchen Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden, hat aber vor allem in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht zur Folge, dass der von der Personengesellschaft danach insgesamt erzielte Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Maßgabe der Bestimmungen über die Ermittlung des Gewbeertrags (§§ 7 ff. GewStG) der Gewerbesteuer unterfällt. Der Einzelunternehmer kann demgegenüber gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten verwirklichen. Sie werden bei ihm gesondert und unabhängig voneinander besteuert. Dementsprechend unterliegt beim Einzelunternehmer nur die originär gewerbliche Tätigkeit der Gewerbesteuer. Die Gesellschafter einer Personengesellschaft hingegen, die neben weiteren Tätigkeiten auch eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, können in der Personengesellschaft keine weiteren Einkunftsarten verwirklichen. Die gewerbliche Natur der Einkünfte aus Gewerbebetrieb „färbt“ alle übrigen Einkünfte gewerblich ein. 111

2. Das Gebot gleicher Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, von dem nur aus besonderem Grund abgewichen werden darf, gilt auch für die Gewbeertragsteuer (a). An diesem Maßstab ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu messen (b). Auch 112

hier steht dem Gesetzgeber ein weiter Typisierungsspielraum zu (c).

a) Die aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG folgende Ungleichbehandlung berührt die den Gesetzgeber in seiner steuerrechtlichen Gestaltungsfreiheit aus Art. 3 Abs. 1 GG begrenzenden Leitlinien, wonach die Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit auszurichten ist (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 117, 1 <30> sowie oben C I 2 a). Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz fordert nicht einen gleichen Beitrag von jedem Inländer zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern verlangt, dass jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird (vgl. BVerfGE 93, 121 <135>; 117, 1 <31>). Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit ist der Gesetzgeber gehalten, die gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umzusetzen (vgl. BVerfGE 107, 27 <47>). Steuerpflichtige sind bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>). Diese Grundsätze wurden vom Bundesverfassungsgericht aus dem Gebot der Steuergerechtigkeit vornehmlich für das Recht der Einkommensteuer entwickelt (vgl. BVerfGE 68, 287 <310>; 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>) und auf die Bereiche der Vermögen- und Erbschaftsteuer übertragen (vgl. BVerfGE 93, 121 <135>; 117, 1 <30 f.>). Sie gelten in gleicher Weise für die Gewerbesteuer, die nach ihrer gesetzlichen Ausgestaltung die objektivierte Ertragskraft der Gewerbebetriebe erfasst.

113

Ausnahmen von diesem Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 107, 27 <47>; 116, 164 <180 f.>; 117, 1 <31>). Der weite Spielraum, der dem Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes zur Verfügung steht (BVerfGE 65, 325 <354>; 93, 121 <135>; 105, 73 <126>; 107, 27 <47>; 117, 1 <30>; s. oben C I 2 a), kommt ihm hier nicht zu.

114

b) An diesem Gleichheitsmaßstab ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu messen, da er zu unterschiedlichen Steuerbelastungen bei gleicher Leistungs- und Ertragsfähigkeit führt. Indem die Regelung den Ertrag einer nur teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaft insgesamt der Gewerbesteuer unterwirft, werden auch an sich nicht gewerbliche Einkünfte mit Gewerbesteuer belastet, die, wenn sie von einem Einzelunternehmer neben gewerblichen Einkünften erzielt werden, nicht gewerbesteuerpflichtig sind. Dies bewirkt eine unterschiedliche gewerbesteuerliche Belastung im Ausgangspunkt gleichartiger Erträge, ohne dass sie einen erkennbaren Unterschied in der objektiven Ertragskraft der Gewerbebetriebe einer Personengesellschaft auf der einen oder eines Einzelunternehmers auf der anderen Seite repräsentieren.

115

c) Der Gesetzgeber darf - wie zur ersten Vorlagefrage bereits ausgeführt wurde (s. oben C I 2 a aa) und in gleicher Weise auch hier gilt - bei der Ausgestaltung der Steuerertragsbestände und ihrer Festsetzungs- und Erhebungsregeln dem Umstand Rechnung tragen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftsle-

116

bens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31> sowie 96, 1 <6>; 99, 280 <290>; 105, 73 <127>; 116, 164 <182 f.>).

3. Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG genügt diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 3 Abs. 1 GG. Sie verfolgt in erster Linie das Ziel, die Ermittlung der Einkünfte gemischt tätiger Personengesellschaften zu vereinfachen, indem sie alle Einkünfte typisierend auf die Einkunftsart gewerblicher Einkünfte konzentriert (a). Damit versucht sie zugleich, die Substanz der Gewerbesteuer zu erhalten (b). Mit ihrer Typisierung nähert die Abfärberegung die gewerbesteuerrechtliche Behandlung der Personengesellschaft im Ergebnis derjenigen der Kapitalgesellschaft an (c). Vor diesem Hintergrund belastet die durch die Abfärberegung verursachte Ungleichbehandlung die Personengesellschaften nicht unangemessen (d). 117

a) Die Abfärberegung dient legitimen Vereinfachungszwecken bei der Ermittlung der Einkünfte auch gewerblich tätiger Personengesellschaften. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wird vom Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung - wie auch schon der Vorgängervorschrift in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG - in erster Linie die Aufgabe zugesprochen, in durch Personengesellschaften betriebenen Gewerbebetrieben die Ermittlung der Einkünfte zu erleichtern, weil hier die Ermittlung von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden wäre (vgl. BFHE 140, 44 <47 f.> m.N. auch zur Rspr des RFH; BFHE 196, 511 <514>; 207, 466 <469>; 214, 302 <312>). Dieser Sichtweise hat sich ein Teil der steuerrechtlichen Literatur angeschlossen (Groh, DB 2005, S. 2430 f.; Seer/Drüen, BB 2000, S. 2176 <2178 f.>; Wehrheim/Brodthage, DStR 2003, S. 485 <486>; a. A. Schulze-Osterloh, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 531 <537>; Stadie, FR 1989, S. 93 <94>; Stapperfend, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, § 15 EStG Rn. 1402). 118

Das mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfolgte Ziel der Verfahrensvereinfachung hat Gewicht (aa); die dagegen vom vorlegenden Gericht vorgebrachten Einwände vermögen dies nicht zu entkräften (bb). 119

aa) Die Konzentration auf die Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ bei gemischt tätigen Personengesellschaften bewirkt eine erhebliche Erleichterung bei der Gewinnermittlung vor allem bei steuerverstricktem Vermögen. Eine Aufteilung zwischen gewerblichen und sonstigen Einkünften würde deren Veranlagung komplizieren. Dies gilt für die Abgrenzung von gewerblichen und freiberuflichen Einkünften, auch wenn beide Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und die dabei eingesetzten Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der Personengesellschaft darstellen, weil unterschiedliche Methoden der Einkünfteermittlung angewandt werden müssen. Das Problem verschärft sich, wenn die Personengesellschaft neben einer gewerblichen auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, denn dann müssten außerdem bilanztechnisch unterschiedliche Vermögensmassen gebildet werden. Für die ge- 120

werbliche Tätigkeit hätte die Einkünfteermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) zu erfolgen. Für die vermögensverwaltende Tätigkeit wäre der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten maßgeblich (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Ebenso wäre bei einer in verschiedenen Einkunftsarten tätigen Personengesellschaft - ohne die Abfärberegung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG - beim Wertansatz der Wirtschaftsgüter danach zu differenzieren, ob diese den gewerblichen Einkünften oder den Einkünften aus § 20 oder § 21 EStG zuzuordnen sind. Die Aufteilung zwischen den verschiedenen Vermögensbereichen würde noch weiter erschwert, wenn die Gesellschafter eigene Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft überlassen und dafür Entgelte beziehen. Bei einer Nutzung des Wirtschaftsguts durch beide Bereiche der Personengesellschaft wäre das Wirtschaftsgut anteilig dem Sonderbetriebsvermögen und dem Privatvermögen der Gesellschafter zuzuordnen.

121

bb) (1) Der vom vorlegenden Gericht und Teilen der Literatur (vgl. Schulze-Osterloh, a.a.O., S. 531 <537>; Stapperfend, a.a.O., Rn. 1402) dem Praktikabilitätsargument entgegengehaltene Einwand, diese Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Einkünfte und Abgrenzung der Einkunftsarten bestünden in gleicher Weise beim Einzelunternehmer, vernachlässigt die andere Dimension der Probleme bei den Personengesellschaften. Im Fall des Einzelsteuerpflichtigen geht es um die Abgrenzung mehrerer Einkunftsarten bei einem Steuersubjekt. Unterhält ein Einzelunternehmer neben seinem Betrieb eine private Vermögensverwaltung, lassen sich beide Bereiche relativ leicht auseinander halten. Bei einer Personengesellschaft hingegen ist die Abgrenzung mehrerer Einkunftsarten bei mehreren Steuerpflichtigen erforderlich, die diese zudem noch in unterschiedlicher Intensität verwirklichen können. Dies eröffnet eine Vielfalt von Kombinationsmöglichkeiten an Tätigkeiten und Vermögensobjekten mit Einkunftsarten und Steuerpflichtigen bei einer Personengesellschaft, die die Möglichkeiten eines Einzelunternehmers bei weitem übertreffen. Außerdem ist die Einkünfteermittlung bei der Personengesellschaft durch eine ganze Reihe von steuerlichen Besonderheiten gekennzeichnet, die beim Einzelunternehmer fehlen (etwa das Vorhandensein von Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen). Angesichts dieser Schwierigkeiten ist es von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber bei den Personengesellschaften ein gewichtiges Vereinfachungsbedürfnis im Hinblick auf die Ermittlung der Einkünfte gesehen hat.

122

(2) Das Bedürfnis zur Typisierung und Vereinfachung, dem die Abfärberegung bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften Rechnung trägt, wird nicht deshalb hinfällig und der damit erreichbare Praktikabilitätsgewinn wertlos, weil in anderen Bereichen des Steuerrechts ebenfalls aufwendige und schwierige Bilanzierungen und Feststellungen geboten sind und auch erfolgreich praktiziert werden. Dem Gesetzgeber ist die angestrebte Vereinfachung des Steuerrechts an einer Stelle nicht allein deshalb versagt, weil es an anderer Stelle beim Vollzug schwieriger Regelungen verbleibt.

123

(3) Die Möglichkeit, gewerbliche und nicht gewerbliche Einkünfte auf der Ebene der Personengesellschaft nach dem Umfang der verschiedenen Betätigungen durch Schätzung (vgl. Stapperfend, a.a.O., Rn. 1402) oder - wie das vorlegende Finanzgericht meint - nach den Grundsätzen der objektiven Darlegungs- und Beweislast abzugrenzen, vermag angesichts der erkennbaren Streitanzfälligkeit dieser Lösungsvorschläge und ihrer Abhängigkeit von bestimmten verfahrensrechtlichen Voraussetzungen das Bedürfnis für die Abfärberegung nicht in Frage zu stellen. Zwar lassen sich einzelne Geschäftsvorgänge auch bei Personengesellschaften vielfach relativ einfach dem einen oder anderen Einkunftsreich zuordnen. Viele Vorgänge betreffen aber die Gesellschaft im Ganzen und damit beide Vermögensbereiche, so etwa die Verträge mit Geschäftsführung und Personal, die Aufnahme von Krediten oder die Anlage von liquiden Mitteln. Damit verbundene Aufwendungen und Erträge müssten gegebenenfalls im Schätzungsweg aufgeteilt werden. Dies vereinfacht aufgrund der damit verbundenen Unsicherheit und Streitanzfälligkeit die Steuerfestsetzung nicht, zumal eine Überprüfung des Aufteilungsmaßstabs im Nachhinein durch eine Außenprüfung auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen dürfte.

b) Neben der Erleichterung der Einkünfteermittlung dient § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch dem Schutz des Gewerbesteueraufkommens. Die Regelung soll verhindern, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden (vgl. BFHE 196, 511 <514>; 207, 466 <469>; 214, 302 <312>; Drüen, FR 2000, S. 177 <185 f.>; Seer/Drüen, a.a.O., S. 2176 <2178 f.>).

Auch hierin liegt ein legitimer Gesetzeszweck. Die Sicherung eines gleichmäßigen und vollständigen Gesetzesvollzugs ist ein Gebot der Steuergerechtigkeit (vgl. BVerfGE 84, 239 <268 ff.>; 110, 94 <112 ff.>). Die Befürchtung, dass unzureichende Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen den einzelnen Einkunftsarten innerhalb einer Gesellschaft die Gefahr erhöhen, gewerbliche Tätigkeiten einer anderen Einkunftsart zuzuordnen, ist nicht von der Hand zu weisen. Sie zu vermeiden, ist die Abfärberegung mit der einheitlichen Qualifizierung aller Einkünfte der Gesellschaft als gewerbliche geeignet. Der Einwand des vorlegenden Gerichts, für einen Schutz des Gewerbesteueraufkommens bestehe zumindest seit Einführung der Gewerbesteueranrechnung in § 35 EStG kein Bedürfnis mehr, trifft nicht zu. Auch wenn § 35 EStG der Gewerbesteuer in der Gesamtbetrachtung mit der Einkommensteuer weitgehend den Charakter einer Doppelbelastung des Gewerbebetriebs nimmt, bleibt doch das berechtigte Interesse insbesondere der Gemeinden an einem ungeschmälerten Aufkommen der Gewerbesteuer.

c) Die Abfärberegung fügt sich mit ihrer Typisierung in das Regelungssystem von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer ein.

aa) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gleicht, was die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern sowie die Belastung mit Gewerbesteuer betrifft, die Stellung von Per-

sonengesellschaften derjenigen von Kapitalgesellschaften an. Kapitalgesellschaften erzielen nach § 8 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und können nicht unterschiedliche Einkunftsarten verwirklichen. Eine Kapitalgesellschaft kennt handels- und steuerrechtlich kein Privatvermögen. In Übereinstimmung damit gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Indem der Gesetzgeber mit der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die auch gewerblich tätige Personengesellschaft im Hinblick auf die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern und die Belastung mit Gewerbesteuer insgesamt und einheitlich als Gewerbebetrieb behandelt, nähert er sie in dieser Hinsicht den Kapitalgesellschaften an. So bewegt sich der Gesetzgeber mit der Abfärberegulation innerhalb des Rahmens bereits vorhandener Gestaltungen bei der Erfassung der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage. Dass er seinen Spielraum mit der pauschalen Erfassung aller Einkünfte einer Personengesellschaft als gewerblich überschritten haben könnte, ist angesichts der ebenfalls umfassenden Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaften nicht erkennbar.

bb) Das vom Gesetzgeber mit der Abfärberegulation in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG praktizierte Typisierungsmuster, Einkünfte einer Einkunftsart unter bestimmten Voraussetzungen insgesamt einer anderen zuzuordnen, ist dem Einkommensteuerrecht im Übrigen nicht fremd, der vom vorlegenden Gericht geäußerte Vorwurf eines Systembruchs insofern unberechtigt. So sind Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 3 EStG gegenüber Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung subsidiär, das heißt bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit diesen zuzurechnen. Gleiches gilt für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 3 EStG und - eingeschränkt - für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 2 EStG. Sind diese Vorschriften auch vom Gedanken der Subsidiarität der nachrangigen Einkunftsart getragen, wohingegen bei der Abfärberegulation das Vereinfachungsbedürfnis und der Wunsch nach der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens dominieren und zudem die Rechtsfolge mit der Erstreckung der Gewerbesteuerpflicht auf alle Einkünfte schwerer wiegt, so findet sich das Typisierungsmuster doch ähnlich auch in sämtlichen genannten Vorschriften.

d) Die mit der Typisierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für die Personengesellschaften verbundenen Nachteile stehen in einem vertretbaren Verhältnis zu den mit der Regelung verfolgten Zielen. Das Gewicht der mit ihr einhergehenden Ungleichbehandlung der Personengesellschaften ist zwar erheblich, weil die Vorschrift nicht gewerbliche Einkünfte grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Höhe und ihr Verhältnis zum Gesamtgewinn der Gewerbesteuer unterwirft, die beim Einzelunternehmer gewerbesteuerfrei bleiben. Die Belastung wird allerdings gemildert durch eine restriktive Interpretation der Vorschrift durch den Bundesfinanzhof (aa) und vor allem durch die Möglichkeit, der Abfärberegulation durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung auszuweichen (bb). Für die - den Veranlagungszeitraum des Ausgangsverfahrens allerdings nicht mehr erfassenden - Zeiträume ab 1993 kommen schließlich die Tarifbe-

129

130

grenzung des § 32c EStG a.F. und nunmehr die Anrechnungsregelung des § 35 EStG hinzu, die der Gewerbesteuer als Zusatzbelastung neben der Einkommensteuer erheblich an Gewicht nehmen (cc). Vor diesem Hintergrund erweist sich die Abfärberegelung als verfassungsrechtlich vertretbar (dd).

aa) Der Bundesfinanzhof nimmt der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in seiner für die verfassungsgerichtliche Beurteilung der Vorschrift grundsätzlich maßgeblichen fachgerichtlichen Auslegung dadurch etwas von ihrer Schärfe, dass er sie in einer Reihe von Fällen restriktiv interpretiert (vgl. BFHE 207, 466 <468> für die Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft an einer gewerblichen Untergesellschaft; 214, 302 <311 ff.> im Hinblick auf als gewerblich zu beurteilende Sonderbetriebseinnahmen oder Sondervergütungen des Mitgesellschafters einer Personengesellschaft oder BFH, Urteil vom 30. August 2001 - IV R 43/00 - BStBl II 2002, 152 <153> für die Erstreckung einer gewerbesteuerrechtlichen Befreiung auf den „eingefärbten“ Teil des Gewinns). Insbesondere hat der Bundesfinanzhof seine frühere Rechtsprechung zu einer nur geringfügigen gewerblichen Betätigung einer Personengesellschaft aus Verhältnismäßigkeitserwägungen dahin fortentwickelt, dass einer originär gewerblichen Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß keine die übrige Tätigkeit der Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG prägende Wirkung zukommt (vgl. BFHE 189, 419 <420 f.>; BFH, Urteil vom 30. August 2001, a.a.O.; Urteil vom 29. November 2001 - IV R 91/99 - BStBl II 2002, 221 <224>).

131

bb) Der Bundesfinanzhof begründet seine Auffassung von der Verfassungsmäßigkeit der mit der Abfärberegelung verbundenen einseitigen Belastung der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer seit jeher wesentlich damit, dass die Gesellschafter sich dieser Rechtsfolge durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltung, insbesondere die Gründung einer zweiten personenidentischen Gesellschaft, ohne weiteres entziehen könnten (vgl. BFHE 140, 44 <48>; 175, 357 <360>; 184, 512 <516>; BFH, Urteil vom 19. Februar 1998 - IV R 11/97 - BStBl II 1998, 603 <604>; Urteil vom 29. November 2001, a.a.O.; ebenso BVerfG, Beschluss vom 26. Oktober 2004, a.a.O.).

132

Dem hält das vorliegende Finanzgericht im Anschluss an einen großen Teil des Schrifttums (Grune, BB 1998, S. 1081 <1083>; Habscheidt, BB 1998, S. 1184 <1186>; Schulze-Osterloh, a.a.O., S. 531 <537 f.>; Schwendy, INF 1995, S. 75 <76>; Seer/Drüen, a.a.O., S. 2176 <2180>; Stapperfend, a.a.O., Rn. 1402) entgegen, dass es die Verfassungswidrigkeit einer Norm nicht beseitige, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet sei, deren Anwendung zu vermeiden. Die Verfassungsmäßigkeit einer Vorschrift könne nicht davon abhängen, ob der Steuerpflichtige ihr in irgendeiner Weise ausweichen könne. Der Einwand verkennt, dass die vom Bundesfinanzhof in den Blick genommene Ausweichgestaltung dem Steuerpflichtigen nicht zumutet, eine eigentlich verfassungswidrige steuerrechtliche Regelung durch entsprechende Gestaltungsmaßnahmen auf der Ebene der Unternehmensgesellschaft gleichsam zu „heilen“. Das Bestehen der Ausweichmöglichkeit als solche trägt vielmehr ihrerseits wesentlich dazu bei, dass die in Frage stehende

133

Abfärberegulation schon nicht verfassungswidrig ist, weil sie - eben wegen der Ausweichmöglichkeit - keine übermäßige Belastung für die betroffene Personengesellschaft entfaltet.

Allerdings kann eine Ausweichoption gegenüber einem belastenden Steuergesetz, die ein bestimmtes steuerlich relevantes Verhalten des Steuerpflichtigen voraussetzt, im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung dieses Steuergesetzes aus rechtsstaatlichen Gründen nur dann als belastungsmindernd berücksichtigt werden, wenn das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt.

134

Diese Voraussetzungen sind in Bezug auf die der gewerbesteuerpflichtigen Personengesellschaft eröffneten Gestaltungsoptionen zur Vermeidung der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfüllt. Die Personengesellschaft kann die drohende Erstreckung der Gewerbesteuer auf Einkünfte aus anderen Einkunftsarten und die entsprechende Verstrickung der zugehörigen Vermögenswerte weitgehend risikolos und ohne großen Aufwand durch Gründung einer zweiten personenidentischen Schwestergesellschaft vermeiden (vgl. BVerfG, Beschluss vom 26. Oktober 2004, a.a.O.; vgl. auch Drüen, a.a.O., S. 177 <181 f.>; Grune, a.a.O., S. 1081 <1082 f.>; Korn, DStR 1995, S. 1249 <1255>; Märkle, DStR 1998, 1369 <1374>; Seer/Drüen, a.a.O., S. 2176 <2180 ff.>). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Steuerpflichtigen bereits durch die ursprüngliche Gründung der Personengesellschaft ihre wirtschaftlichen Verhältnisse durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung geregelt haben, so dass die gesellschaftsrechtliche Berücksichtigung auch der Abfärberegulation ohnehin nahe liegt. Ferner kann die gewerbliche Tätigkeit, sofern sie nur einen Gesellschafter betrifft, von diesem außerhalb der Gesellschaft auf eigene Rechnung ausgeübt werden. Die formfrei mögliche Gründung einer Schwestergesellschaft bürgerlichen Rechts oder die sich rein tatsächlich vollziehende Auslagerung einer Tätigkeit in ein Einzelunternehmen verlangt nicht mehr als eine klare, buchhalterisch dokumentierte, wirtschaftliche Trennung zwischen gewerblicher und nichtgewerblicher Tätigkeit. Zweifel an der Legalität einer solchen Gestaltung bestehen angesichts der gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht. Die vom vorlegenden Gericht beschworene Gefahr, die Ausgliederung der personenidentischen Schwestergesellschaft könne zu einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung führen und damit das Ziel der gestalterischen Maßnahme unterlaufen, kann unter Berücksichtigung der auch zu dieser Rechtsfigur gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. zuletzt BFHE 187, 297; 210, 415) vermieden werden und begründet so kein unzumutbares Risiko für den Steuerpflichtigen.

135

cc) Das Gewicht der mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verbundenen ungleichen Belastung der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer verringert sich schließlich in dem Maße, in dem die Gewerbesteuer ihren Charakter als Zusatzbelastung neben der Einkommensteuer verliert. Dies ist seit dem Jahr 1993 zunächst durch die Tarifbegrenzung in § 32c EStG a.F. und seit dem Jahr 2001 durch die pauschalierte,

136

zu einem grundsätzlich vollständigen Ausgleich der Gewerbesteuerbelastung führenden Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer der Fall (vgl. dazu oben C I 2 c).

dd) Mit der Erleichterung der Einkünfteermittlung und der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens rechtfertigen danach hinreichend gewichtige Gründe die aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG folgende Ungleichbehandlung der gemischt tätigen Personengesellschaften gegenüber den Einzelunternehmern, soweit sie ihre Einkünfte aus nicht gewerblicher Tätigkeit betrifft. Dabei durfte der Gesetzgeber von einem durchaus beträchtlichen Vereinfachungsbedarf und der nicht von der Hand zu weisenden Steuerverkürzungsgefahr in einer unübersichtlichen Einkünftegemengelage ausgehen, denen er mit der pauschalen Heranziehung aller Einkünfte einer auch gewerblich tätigen Personengesellschaft zur Gewerbesteuer systemgerecht Rechnung getragen hat. Die infolge der Abfärberegulierung nicht unbeträchtliche Schlechterstellung der Personengesellschaften wird entscheidend durch die ihnen offen stehende Möglichkeit aufgefangen, der Abfärbewirkung durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltung auszuweichen. Die Verweisung hierauf ist den Steuerpflichtigen aus den genannten Gründen (oben cc) zumutbar.

137

Im Übrigen eröffnet die Freiheit im Ergreifen der beschriebenen Gestaltungsmöglichkeit dem Steuerschuldner die Option, es bei der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu belassen, wenn dies für ihn günstiger ist. Denn es darf nicht übersehen werden, dass die mit der Abfärberegulierung verbundene Gewerblichkeit - insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus Vermögensverwaltung - auch zu steuerlichen Vorteilen führen kann. So sind nach einer Umqualifizierung Veräußerungsverluste steuerlich berücksichtigungsfähig und Teilwertabschreibungen möglich. Steuerermindernde Rücklagen nach § 6b EStG können gebildet und Ansparrücklagen oder Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG berücksichtigt werden. Zudem können auch die an das Betriebsvermögen anknüpfenden erbschaft- und schenkungsteuerlichen Freibeträge und Bewertungsabschläge in Anspruch genommen werden.

138

Erweist sich danach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bereits für den im Ausgangsverfahren maßgeblichen Veranlagungszeitraum des Jahres 1988 als verfassungsgemäß, gilt dies erst recht für die Zeiträume nach Einführung der Tarifbegrenzung des § 32c EStG und danach der Anrechnungsregelung in § 35 EStG.

139

Der Richter  
Hoffmann-Riem ist  
aus dem Amt ausge-  
schieden und daher  
an der Unterschrift  
gehindert.

Papier	Hohmann- Dennhardt	Papier
Bryde	Gaier	Eichberger
Schluckebier		Kirchhof

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2008 -  
1 BvL 2/04**

**Zitiervorschlag** BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2008 - 1 BvL 2/  
04 - Rn. (1 - 139), [http://www.bverfg.de/e/ls20080115\\_1bvl000204.html](http://www.bverfg.de/e/ls20080115_1bvl000204.html)

**ECLI** ECLI:DE:BVerfG:2008:ls20080115.1bvl000204