

**In dem Verfahren
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,**

ob § 8 Nummer 1 Buchstaben a, d und e des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912) und des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar sind

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 29. Februar 2012 (1 K 138/10) -

hat die 2. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

die Richter Gaier,

Schluckebier,

Paulus

gemäß § 81a BVerfGG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473) am 15. Februar 2016 einstimmig beschlossen:

Die Vorlage ist unzulässig.

G r ü n d e :

A.

Das Normenkontrollverfahren betrifft die Frage, ob die für die Bemessung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag ab dem Jahr 2008 vorgesehene teilweise Hinzurechnung von verausgabten Zinsen, Mieten und Pachten zum Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e Gewerbesteuergesetz (GewStG) mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Das vorliegende Finanzgericht hält diese Vorschriften über die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Entgelten für Schulden sowie von Mieten und Pachten für verfassungswidrig, weil sie das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzen.

1

I.

1. Die Gewerbesteuer geht in ihrem Ursprung zurück auf das Gewerbesteuergesetz 1936 (RStBl 1936, S. 1149 ff.). Dieses ging von der Gewerbesteuer als Realsteuer (Objektsteuer) aus, welche vom Gesetzgeber als Ausgleich für die unmittelbaren und mittelbaren Lasten gerechtfertigt wurde, welche die Gewerbebetriebe den Gemein-

2

den verursachten (sog. Äquivalenzprinzip; Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl 1937, S. 693 ff.). Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer waren gemäß § 6 Abs. 1 GewStG 1936 der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital, also die Finanzkraft des Eigenkapitals, wobei beide stets zusammen die Besteuerungsgrundlage bildeten. § 6 Abs. 2 Satz 1 GewStG 1936 sah fakultativ die Lohnsumme, also die Arbeitskraft des Unternehmens als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Messbetrages vor (Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl 1937, S. 693 ff.). Zum 1. Januar 1980 wurde durch Art. 2 § 1 des Steueränderungsgesetzes von 1979 (BGBl I 1978, S. 1849 <1855 f.>) § 6 Abs. 2 GewStG ersatzlos gestrichen und so die Lohnsumme als fakultative Bemessungsgrundlage abgeschafft. Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer waren nunmehr nach § 6 Satz 1 GewStG nur noch der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 8/2118, S. 64). Durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I S. 2590 <2592 f.>) entfiel durch Art. 4 Nr. 1, 15 auch die Gewerbekapitalsteuer in § 6 GewStG als Bemessungsgrundlage für den Erhebungszeitraum ab dem Jahr 1998. Seitdem ist Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer gemäß § 6 Satz 1 GewStG allein der Gewerbeertrag.

2. Während für die Gewinnermittlung für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer die Zinsen für Dauerschulden abziehbar waren, sah § 8 Nr. 1 GewStG 1936 (RStBl 1936, S. 1149 <1150>) vor, dass Zinsen für Dauerschulden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb in voller Höhe wieder hinzuzurechnen waren. Dem lag die Vorstellung zugrunde, dass sich der Gewerbeertrag - dem Realsteuercharakter der Gewerbesteuer entsprechend - aus dem Gewinn erst mit Hilfe bestimmter Hinzurechnungen und Kürzungen ergebe. Der auf diese Weise ermittelte Betrag stelle die Nutzungen des gesamten im Unternehmen arbeitenden Kapitals während des Bemessungszeitraums dar (Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl 1937, S. 693 <695>). Art. 4 des Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983) vom 20. Dezember 1982 (BGBl I 1982, S. 1857 <1865 f.>) beschränkte die Hinzurechnung der Zinsen für den Erhebungszeitraum 1983 auf 60 v.H. und ab dem Erhebungszeitraum 1984 auf 50 v.H. Durch Art. 3 Nr. 2 Buchstabe a des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, S. 1093 <1116>) wurde das Wort „Zinsen“ durch das Wort „Entgelte“ für Schulden ersetzt und so der Hinzurechnungstatbestand erweitert.

Art. 3 Nr. 1 des Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) (BGBl I 2007, S. 1912 <1930>) regelt die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden neu. Der Gesetzgeber senkte mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 für den Veranlagungszeitraum ab 2008 den Körperschaftsteuersatz von 25 v.H. auf 15 v.H. und verringerte für den Erhebungszeitraum ab 2008 die Gewerbesteuermesszahl von maximal 5 v.H. auf einheitlich 3,5 v.H., so dass die nominale Belastung der Unternehmensgewinne sank. Zugleich sollte zur Kompensation der geringeren nominalen Steuerbelastung die steuerliche Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer

3

4

durch verschiedene Maßnahmen verbreitert und verstetigt werden. Dazu gehörte unter anderem die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer (§ 4 Abs. 5b EStG), bei der Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5b EStG) und bei der eigenen Bemessungsgrundlage sowie die Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung (Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BTDrucks 16/4841, S. 32). Die Hinzurechnung wurde ab dem Erhebungszeitraum 2008 auch auf Entgelte für Schulden, die keine Dauerschulden sind, erweitert. Die Gesetzesänderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 führte somit zu einer Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Schuldzinsen. Im Übrigen wurde die Hinzurechnung grundsätzlich auf 25 v.H. der Entgelte und der ihnen gleichgestellten Aufwendungen beschränkt. Die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände sollte der Verlagerung deutschen Steuersubstrats ins Ausland entgegenwirken und zur Finanzierung der Unternehmensteuerreform beitragen. Durch sie sollte zwar die Steuerbemessungsgrundlage der Gewerbesteuer verbreitert, allerdings durch die gleichzeitige Verringerung des Hinzurechnungssatzes und der Einführung eines Hinzurechnungsfreibetrages das Steueraufkommen der Gewerbesteuer nicht verändert, aber stabiler und planbarer gestaltet werden (Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BTDrucks 16/4841, S. 32).

3. § 8 Nr. 8 GewStG 1936 (RStBl 1936, S. 1149 <1150>) sah die Hinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht aus Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen standen, auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb vor. Dabei ging § 8 Nr. 8 GewStG 1936 ausweislich der Gesetzesbegründung davon aus, dass zahlreiche Unternehmen mit gemieteten Maschinen arbeiteten. Unternehmen, die mit eigenen Maschinen arbeiteten, mussten den Reinertrag aus diesem Teil des Anlagevermögens in voller Höhe versteuern, während die anderen Unternehmen die Miete als Betriebsausgabe absetzen könnten. Durch § 8 Nr. 8 GewStG 1936 sollte deshalb eine Gleichstellung erreicht werden, wobei der Gesetzgeber davon ausging, dass die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen den Reinertrag aus den gemieteten Maschinen oder sonstigen beweglichen Gütern des Anlagevermögens darstellt. Grundbesitz schied bei der Zurechnung aus, da dieser grundsätzlich nur von der Grundsteuer erfasst werden sollte (RStBl 1937, S. 693 <696>). In der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes vom 18. November 1958 (BGBl I 1958, S. 754 <757>) wurde die Hinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen in inhaltlich unveränderter Form erstmals in § 8 Nr. 7 GewStG 1957 geregelt. Durch Art. 6 Nr. 5 des Steueränderungsgesetzes 1961 (StÄndG 1961; BGBl I 1961, S. 981 <986>) erhielt § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG inhaltlich im Wesentlichen seine bis zum Erhebungszeitraum 2007 gültige Fassung, wonach grundsätzlich die Hälfte der Miet- oder Pachtzinsen hinzuzurechnen war (BGBl I 1961, S. 981 <987>).

Art. 3 Nr. 1 des UntStRefG 2008 (BGBl I 2007, S. 1912 <1930>) mit Änderung durch Art. 5 Nr. 02 des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007

5

6

(BGBl I 2007, S. 3150 <3168>) führte zu § 8 Nr. 1 Buchstaben d und e GewStG in der vom Finanzgericht vorgelegten Fassung. Bei Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren sollte nur der sogenannte Finanzierungsanteil hinzugerechnet werden, der bei immobilien Wirtschaftsgütern mit 75 v.H. und bei mobilen Wirtschaftsgütern pauschal mit 20 v.H. angesetzt wurde (Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BTDrucks 16/4841, S. 30 f.). Die Neuregelung erfasst nunmehr auch den Finanzierungsanteil für Grundbesitz, der im Eigentum eines anderen steht. Des Weiteren unterscheidet sie nicht mehr nach der steuerlichen Behandlung der Mieten und Pachten beim Empfänger (BTDrucks 16/4841, S. 79 f.). Im Übrigen blieb es bei der bisherigen Regelung, nur für die gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter eine Hinzurechnung vorzunehmen, die - unterstellt, der Mieter oder Pächter wäre Eigentümer - bei ihm zu seinem Anlagevermögen gehören würden (BTDrucks 16/4841, S. 80). Im Finanzausschuss, an den der Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) der Bundesregierung (BTDrucks 16/6290, S. 22) federführend überwiesen worden war, wurde der anzusetzende Finanzierungsanteil aus Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG ohne weitere Begründung von 75 v.H. auf 65 v.H. herabgesetzt (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 16/7036, S. 23). Die Gesetzesänderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 und das Jahressteuergesetz 2008 führten somit zu einer Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung bei Mieten und Pachten für unbewegliche Wirtschaftsgüter.

4. § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912) und des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) hat folgenden Wortlaut:

7

§ 8 GewStG - Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. Ein Viertel der Summe aus

a) Entgelten für Schulden. ²Als Entgelt gelten auch der Aufwand aus nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit sowie die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen. ³Soweit Gegenstand der Veräußerung eine Forderung aus einem schwebenden Vertragsverhältnis ist, gilt die Differenz zwischen dem Wert der Forderung aus dem schwebenden Vertragsverhältnis, wie ihn die Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses der Veräußerung zugrunde gelegt haben, und dem vereinbarten Veräuße-

rungserlös als bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt,

...

d) einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasing- raten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen,

e) dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, und

...

soweit die Summe den Betrag von 100.000 Euro übersteigt; ...

II.

1. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine Tankstellenpächterin; sie betreibt in der Rechtsform der GmbH Tankstellen mit Shop und Waschstraße. Die zum Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen pachtete sie entgeltlich an. Im Jahr 2008 entstanden der Klägerin Entgelte für Schulden in Höhe von insgesamt 8.332 Euro, für die Miete und Anpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern Aufwendungen in Höhe von insgesamt 270.532 Euro sowie für die Miete und Anpachtung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die jeweils im Eigentum eines anderen standen, Aufwendungen in Höhe von insgesamt 344.490 Euro. In ihrer Körperschaftsteuererklärung 2008 ermittelte die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von 15.839 Euro. In ihrer Gewerbesteuererklärung 2008 gab die Klägerin bei den Hinzurechnungsbeträgen gemäß § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG neben den Entgelten für Schulden die Aufwendungen für die Benutzung fremder beweglicher und unbeweglicher Betriebsanlagegüter an. Das Finanzamt, Beklagter des Ausgangsverfahrens, erließ erklärungsgemäß einen Gewerbesteuermessbescheid für 2008, wobei es den Gewerbesteuermessbetrag auf 2.184 Euro festsetzte. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das Finanzamt zurückwies. Die Klägerin erhob Klage zum Finanzgericht und beantragte, den Gewerbesteuermessbetragsbescheid für 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung in der Weise zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag um 1.991 Euro niedriger auf 193 Euro festgesetzt werde.

8

2. Das Finanzgericht hält die Vorschriften über die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Entgelten für Schulden sowie von Mieten und Pachten (§ 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG) wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes (Art. 3 Abs. 1 GG) für verfassungswidrig, weil sie mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar seien und ein rechtfertigender Grund hierfür fehle. Es hat diese Vorschriften dem Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung vorgelegt (Beschluss veröffentlicht u.a. in DStRE 2012, S.

9

478 = EFG 2012, S. 960). Das Finanzgericht meint, sachgerecht sei allein eine Besteuerung nach dem Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip, welches folgerichtig durch das objektive Nettoprinzip ausgestaltet werde. Die genannten Hinzurechnungsvorschriften verletzen das objektive Nettoprinzip, weil sie dazu führten, dass objektiv durch den Gewerbebetrieb veranlasste Aufwendungen nicht von den erzielten Erträgen abgezogen werden könnten. Dies sei von Verfassungs wegen nicht gerechtfertigt; es lägen keine besonderen sachlichen Gründe vor, die eine „Verletzung der folgerichtigen Ausgestaltung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips“ verfassungsrechtlich rechtfertigten, insbesondere genüge hierfür nicht der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer und die sich daraus ergebende Gleichstellung des Einsatzes von Fremdkapital mit dem von Eigenkapital durch die Hinzurechnung von Schuld- sowie von Miet- und Pachtzinsen (wird näher ausgeführt; vgl. DStRE 2012, S. 478 = EFG 2012, S. 960).

Das Finanzgericht stellt damit die Verfassungsmäßigkeit und zugleich die Rechtfertigung der Gewerbesteuer als Realsteuer grundsätzlich in Frage. 10

3. Der veröffentlichte Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg hat bereits zur Auseinandersetzung mit dessen Argumentation in Entscheidungen des Bundesfinanzhofs geführt. 11

a) Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs hat mit Beschluss vom 1. August 2012 - IV R 55/11 - (BFH/NV 2012, S. 1826) das Ausgangsverfahren des Normenkontrollantrages des Finanzgerichts als ein nicht aussichtslos erscheinendes Musterverfahren beurteilt und deshalb ein bei ihm anhängiges Revisionsverfahren, in welchem es ebenfalls um die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften geht, gemäß § 74 FGO bis zum Vorliegen einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ausgesetzt (ebenso die Beschlüsse vom 12. Juli 2012 - IV R 55/10 - und vom 26. August 2013 - IV R 24/11 -). 12

b) Hingegen hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs in Eilverfahren mit Beschlüssen vom 16. Oktober 2012 - I B 128/12 - (BFHE 238, 452) und - I B 125/12 - (NV 2013, S. 249) nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der dort angegriffenen, auf § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d, e und f GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, S. 1912) und des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, S. 3150) beruhenden Grundlagenbescheide verneint, da auch mit Blick auf den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg nicht ernstlich zweifelhaft sei, dass die vorgeannten Hinzurechnungsvorschriften verfassungsgemäß seien. Durch die in § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG erstmals erfassten Fallgruppen der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter sowie der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten in § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG sei die Entscheidung für eine „verobjektivierte“ Bemessungsgrundlage durch den Gesetzgeber sogar verbreitert und ausgebaut worden. Die Belastungsentscheidung als solche und die diese tragende Rechtfertigung hätten infolgedessen unverändert Bestand. 13

Eine gegen diesen Beschluss des Bundesfinanzhofs gerichtete Verfassungsbeschwerde nahm die 1. Kammer des Ersten Senats mit Beschluss vom 6. Mai 2013 - 1 BvR 821/13 - (NVwZ 2013, S. 935) nicht zur Entscheidung an. In späteren Entscheidungen bestätigte der I. Senat des Bundesfinanzhofs seine Rechtsauffassung (Urteile vom 16. Januar 2014 - I R 21/12 -, BFHE 244, 347 und vom 4. Juni 2014 - I R 21/13 -, BFHE 246, 130).

B.

Die Vorlage ist unzulässig, denn das vorlegende Gericht hat sie nicht hinreichend begründet (§ 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG). Die Unzulässigkeit der Vorlage kann die Kammer durch einstimmigen Beschluss feststellen (§ 81a Satz 1 BVerfGG).

I.

Nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GG hat ein Gericht das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen, wenn es ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Dem Begründungserfordernis des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG genügt ein Vorlagebeschluss nur, wenn die Ausführungen des Gerichts erkennen lassen, dass es sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig geprüft hat (vgl. BVerfGE 127, 335 <355 f.>; stRspr). Hierfür muss das vorlegende Gericht in nachvollziehbarer und für das Bundesverfassungsgericht nachprüfbarer Weise darlegen, dass es bei seiner anstehenden Entscheidung auf die Gültigkeit der Norm ankommt und aus welchen Gründen das vorlegende Gericht von der Unvereinbarkeit der Norm mit der Verfassung überzeugt ist (vgl. BVerfGE 105, 61 <67>; stRspr).

Das vorlegende Gericht muss von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Norm überzeugt sein und die für diese Überzeugung maßgeblichen Erwägungen nachvollziehbar und erschöpfend darlegen (vgl. BVerfGE 78, 165 <171 f.>; 86, 71 <77 f.>; 88, 70 <74>; 88, 198 <201>; 93, 121 <132>). Der Vorlagebeschluss muss den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab angeben, die naheliegenden tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte erörtern, sich eingehend sowohl mit der einfachrechtlichen als auch mit der verfassungsrechtlichen Rechtslage auseinandersetzen, dabei die in der Literatur und Rechtsprechung entwickelten Rechtsauffassungen berücksichtigen und insbesondere auf die maßgebliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eingehen (vgl. BVerfGE 76, 100 <104>; 79, 240 <243 f.>; 86, 52 <57>; 86, 71 <77 f.>; 88, 198 <202>; 94, 315 <325>).

Für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG ist grundsätzlich die Rechtsauffassung des vorlegenden Gerichts maßgebend, sofern diese nicht offensichtlich unhaltbar ist (vgl. BVerfGE 2, 181 <190 f.>; 105, 61 <67>; 129, 186 <203>; 133, 1 <11>; BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, NJW 2015, S. 303 Rn. 92). Zur Begründung der Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Norm muss der Sachverhalt umfassend darge-

stellt werden. Die Schilderung des Sachverhalts muss aus sich heraus, also ohne Studium der beigefügten Verfahrensakten, verständlich sein (vgl. BVerfGE 88, 187 <194>; 107, 59 <85>). Es muss dargelegt sein, dass und aus welchen Gründen das vorliegende Gericht im Falle der Gültigkeit der für verfassungswidrig gehaltenen Rechtsvorschrift zu einem anderen Ergebnis käme als im Falle der Ungültigkeit (vgl. BVerfGE 7, 171 <173 f.>; 79, 240 <243>; 121, 108 <117>). Das Gericht muss sich dabei eingehend mit der Rechtslage auseinandersetzen und die in der Literatur und Rechtsprechung entwickelten Rechtsauffassungen berücksichtigen, die für die Auslegung der vorgelegten Rechtsvorschrift von Bedeutung sind (vgl. BVerfGE 65, 308 <316>; 94, 315 <323>; 97, 49 <60>; 105, 61 <67>; 121, 233 <237 f.>). Bei der Annahme eines Gleichheitsverstößes gehört zur erschöpfenden Begründung durch das vorliegende Gericht auch die eindeutige Bezeichnung der Sachverhalte oder Personengruppen, die aus Sicht des Gerichts miteinander verglichen werden können und zu Unrecht ungleich behandelt werden (BVerfGK 17, 360 <366>; vgl. auch BVerfGE 131, 66 <82>).

II.

Diesen Anforderungen wird die Vorlage nicht gerecht. Zwar wird die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage hinreichend dargelegt. Die Ausführungen zur Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm genügen jedoch nicht den Vorgaben des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG. Angesichts der Klarstellung der Maßstäbe zum Gleichheitssatz für die Anwendung auf steuergesetzliche Vorschriften in zahlreichen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und der Billigung des Systems der Gewerbesteuer mit Hinzurechnungs- und Kürzungsbestimmungen in früheren Entscheidungen des Gerichts sind an die abweichende Beurteilung des vorliegenden Gerichts hier besondere Anforderungen an die Auseinandersetzung mit vorhandenen, gängigen verfassungsrechtlichen Einordnungen zu stellen.

19

Das vorliegende Finanzgericht geht von einer überholten Konkretisierung des Gleichheitsmaßstabes in Art. 3 Abs. 1 GG aus (1.) und legt seiner Prüfung nicht die Erwägungen des Bundesverfassungsgerichts zum Umfang des Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl und Ausgestaltung des Steuergegenstandes sowie der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes, insbesondere in seiner bisherigen Spruchpraxis zur Gewerbesteuer, zugrunde (2.). Sein Vorlagebeschluss lässt zudem eine Auseinandersetzung mit der verfassungsrechtlichen Absicherung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG (3.) und eine hinreichende Befassung mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur verfassungsrechtlichen Legitimation der Gewerbesteuer (4.) vermissen. Das Finanzgericht argumentiert nur pauschal mit einer vermeintlichen „Prinzipienwidrigkeit“ der zur Prüfung gestellten Vorschriften, ohne eine entsprechende verfassungsrechtliche Beurteilung auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vorzunehmen (5., 6.). Es setzt sich überdies nicht mit der Rechtsprechung anderer Finanzgerichte zur Verfassungsgemäßheit der Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, insbesondere der Hinzurechnungs-

20

vorschriften, auseinander (7.).

1. Bereits die Auseinandersetzung des vorlegenden Gerichts mit dem Prüfungsmaßstab des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG genügt nicht den Anforderungen des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG. Ohne eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu benennen, beschreibt die Vorlage die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG mit Bezug zum Steuerrecht kurz als nicht überzeugend. Ausgehend von einem in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts seit längerem überholten Maßstab führt das vorlegende Gericht lediglich aus, soweit die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den sachlichen Grund zur Rechtfertigung einer Differenzierung nach personenbezogenen Merkmalen oder nach sachbezogenen Merkmalen erfolge, überzeuge dies nicht.

21

Auf die aktuelle Fortentwicklung des Prüfungsmaßstabes zu Art. 3 Abs. 1 GG zu einer stufenlosen Maßstabbildung geht das vorlegende Gericht nicht ein. Es hätte jedoch in seinem Vorlagebeschluss in erster Linie die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Maßstäben des allgemeinen Gleichheitssatzes zugrunde legen müssen (vgl. nur BVerfGE 126, 400 <416>; 127, 263 <280>; 129, 49 <68 f.>; siehe auch BVerfGE 130, 131 <142>; 130, 240 <252 ff.>). In Anbetracht der jüngsten, vom vorlegenden Gericht zitierten Entscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer vom 15. Januar 2008 (BVerfGE 120, 1) hätte es darzulegen gehabt, zu welchem Ergebnis die Anwendung der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts käme (vgl. BVerfGE 89, 132 <141 f.>; 116, 135 <161>; 120, 1 <29 ff.>). Nach erfolgter Subsumtion unter diesen gefestigten Prüfungsmaßstab hätte es dann in einem zweiten Schritt eine Alternativlösung nach dem von ihm für zutreffend befundenen Prüfungsmaßstab anfügen müssen.

22

2. Das vorlegende Gericht geht auch nicht auf die Erwägungen des Bundesverfassungsgerichts zu dem weitreichenden Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes im Bereich des Steuerrechts ein, insbesondere in seiner Spruchpraxis zur Gewerbesteuer.

23

a) Das Finanzgericht gesteht dem Gesetzgeber zwar abstrakt einen Wertungsspielraum bei der Belastungsentscheidung zu, vertritt sodann aber im offenen Gegensatz dazu die Auffassung, im Hinblick auf die Gewerbesteuer ende der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers dort, wo das Prinzip der steuerlichen Lastengleichheit und der Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr gewahrt sei; deshalb sei nur eine Besteuerung nach dem „Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip“ verfassungsgemäß. Sodann spricht das vorlegende Gericht dem Gesetzgeber im Bereich der Gewerbesteuer die Befugnis ab, eine Besteuerung nach dem „Soll-Leistungsfähigkeitsprinzip“ zugrunde zu legen, da hier bereits für eine Besteuerung nach dem „Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip“ die verfassungsrecht-

24

liche Rechtfertigung fehle.

b) Damit geht das vorlegende Gericht ohne eine Auseinandersetzung über die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts hinweg, das in ständiger Rechtsprechung dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes zubilligt (zuletzt BVerfGE 137, 350 <366 f. Rn. 42>; BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, NJW 2015, S. 303 Rn. 123; Beschluss des Ersten Senats vom 23. Juni 2015 - 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11 -, NJW 2015, S. 3221 Rn. 72; vgl. auch BVerfGE 21, 12 <26 f.>; 117, 1 <30>; 120, 1 <29 f.>; 122, 210 <230>; 123, 1 <19>; 127, 224 <245>); dies ist auch der letzten Entscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer zu entnehmen (BVerfGE 120, 1 <29 ff.>). Die Befugnis des Gesetzgebers zur Definition des Steuerobjekts stützt sich auf seine demokratische Legitimation für die Steuerpolitik. Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem Grundgesetz der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen. Deshalb ist bei diesen Entscheidungen der Gleichheitssatz bereits eingehalten, wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für seine Wahl des Steuergegenstandes vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausgeschlossen ist (vgl. BVerfGE 120, 1 <29>) und die konkrete Belastungsentscheidung für ein Steuerobjekt nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt gerät (vgl. BVerfGE 137, 350 <366 f. Rn. 42>). 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 BVerfGE 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>; 120, 1 <19>). 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

25

gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung infrage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen (vgl. BVerfGE 120, 1 <29 f.>; siehe dazu auch BFHE 246, 67 Rn. 24).

Die Besonderheiten der Gewerbesteuer könnten zwar darauf hindeuten, dass es sich bei den Hinzurechnungs- und Kürzungsbestimmungen (§§ 8, 9 GewStG) um die Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes handelt. Aufgrund der Komplexität der Vorschriften und der allgemein gehaltenen Definition des Steuergegenstandes in § 2 GewStG liegt es jedoch näher, von Differenzierungen innerhalb des Steuergegenstandes auszugehen, was eine engere Bindung des Gesetzgebers an sachliche Erwägungen, insbesondere solche der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit vorstellbar erscheinen lässt (vgl. BVerfGE 137, 350 <366 Rn. 41>). Diese für die Reichweite des gesetzgeberischen Ermessensspielraums relevante Einordnung vermag indes nichts daran zu ändern, dass es jedenfalls einer Auseinandersetzung des vorlegenden Gerichts mit den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl und Ausgestaltung des Steuergegenstandes sowie der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes bedurft hätte.

26

3. Darüber hinaus fehlt es an einer Auseinandersetzung des vorlegenden Gerichts mit der verfassungsrechtlichen Absicherung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG und den daraus zu ziehenden Folgerungen für ihre einfachgesetzliche Ausgestaltung. So geht der Vorlagebeschluss, der Art. 106 GG nur an einer Stelle nennt, nicht auf die Erwägung ein, dass dem Begriff der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG aufgrund ihrer überkommenen Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung im einfachen Recht die Zulässigkeit gesetzlicher Hinzurechnungsvorschriften immanent sein könnte (vgl. BVerfGE 120, 1 <25 ff. m.w.N.>; siehe auch Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG).

27

4. Auch sonst fehlt es an einer hinreichenden Befassung des vorlegenden Gerichts mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur verfassungsrechtlichen Legitimation der Gewerbesteuer.

28

Der Vorlagebeschluss referiert knapp die Entscheidungen zur Hinzurechnung von Dauerschulden und Dauerschuldzinsen (BVerfGE 26, 1), zur Hinzurechnung von Mietzinsen (Beschluss [Vorprüfungsausschuss] vom 29. August 1974 - 1 BvR 67/73 -, HFR 1974, S. 498) und zum Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer (BVerfGE 40, 109 <115>; 42, 374 <384>; 46, 224 <237>), ohne sich jedoch inhaltlich mit diesen Entscheidungen auseinanderzusetzen. Auch den zuletzt zur Gewerbesteuer ergangenen Nichtannahmebeschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 24. März 2010 - 1 BvR 2130/09 - (NJW 2010, S. 2116) - zur Gewerbesteuerpflicht einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH und zur Vereinbarkeit von § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG mit Art. 3 Abs. 1 GG - zitiert das vorlegende Gericht lediglich.

29

Eine nähere inhaltliche Auseinandersetzung des vorlegenden Gerichts mit den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts in seinem Beschluss vom 15. Januar

30

2008 (BVerfGE 120, 1 <39>) zur weiterhin bestehenden finanzrechtlichen Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Rechtfertigung der Gewerbesteuer fehlt. Zwar referiert das vorlegende Gericht die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts, wonach die äquivalenztheoretische Begründung zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer beitrage (BVerfGE 120, 1 <37 ff.>). Daraus, so das vorlegende Gericht, könne der Gedanke entstehen, das Äquivalenzprinzip rechtfertige auch die Hinzurechnungsvorschriften, da diese den Gemeinden einen Ausgleich für besondere Lasten verschaffen könnten. Angesichts des hohen Rangs des Leistungsfähigkeitsprinzips genüge das Äquivalenzprinzip als bloße allgemeine rechtstheoretische Überlegung nicht, um das verfassungsrechtlich verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip zu durchbrechen. Dafür bedürfe es mindestens ebenbürtiger, auf gleicher Ebene bestehender „sachgerechter Prinzipien“.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip werden dabei vom vorlegenden Gericht nicht klar definiert und hergeleitet. Eine Begründung des vorlegenden Gerichts für die nach seiner Ansicht herausgehobene Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Gewerbesteuer fehlt ebenso. Soweit das Finanzgericht diese Prinzipien für seine Argumentation bemüht, geht es über die erforderliche genaue Subsumtion mit einem aktuellen verfassungsrechtlichen Maßstab hinweg. Die schlichte Behauptung, das Äquivalenzprinzip reiche als bloße allgemeine rechtstheoretische Überlegung nicht aus, um das verfassungsrechtlich verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip zu durchbrechen, genügt nicht den Anforderungen an eine verfassungsrechtliche Bewertung der gesetzlichen Differenzierungskriterien (vgl. BVerfGE 120, 1 <37 ff.> zur Gewerbesteuer; siehe aber BVerfGE 135, 126 <153 f. Rn. 89 f.> zur Zweitwohnungsteuer).

31

5. Weiterhin setzt sich das vorlegende Gericht inhaltlich weder mit dem in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts statuierten Begriff der Objektsteuer auseinander noch nimmt es eine verfassungsrechtliche Verortung desselben vor. Es charakterisiert den Begriff „Objektsteuer“ lediglich als „inhaltsleer“, der für eine weitere Differenzierung der Leistungsfähigkeit eines Gewerbebetriebs nicht taue. Zeige sich nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts die Leistungsfähigkeit bei der Gewerbesteuer in ihrer heutigen Form in der „objektivierten Ertragskraft“ der Gewerbebetriebe (Hinweis auf BVerfGE 120, 1 <44 f.>; siehe auch BVerfGE 116, 164 <185 f.>), so sei, so das vorlegende Gericht, auch nur die Ertragskraft maßgebend, die sich bei einer „Ist-Leistungsfähigkeit“ unter Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips ergebe.

32

Die Begründung des vorlegenden Gerichts für diesen Standpunkt bleibt unklar und ist nicht nachvollziehbar. Es misst dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Gewerbesteuerrecht für die Begründung des Vorlagebeschlusses einen Inhalt zu, welcher nicht aus der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgt und umso begründungsbedürftiger ist, als das Bundesverfassungsgericht den Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips selbst im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ausdrücklich offengelassen hat (vgl.

33

BVerfGE 122, 210 <234>; 123, 111 <121>; 126, 268 <279 f.> und BVerfGE 127, 224 <248>). Bei der Gewerbesteuer ist nicht zuletzt wegen ihrer Ausgestaltung in den §§ 7 f. GewStG schon die einfachrechtliche Geltung des objektiven Nettoprinzips fraglich (vgl. Heger, Beihefter zu DStR 34/2009, S. 117 <120 ff.>; Hey, Beihefter zu DStR 34/2009, S. 109 <113 ff.>; Jachmann, Beihefter zu DStR 34/2009, S. 129). Bereits einfachrechtlich ist in dem Vorlagebeschluss nicht näher dargelegt, dass sich die Gewerbesteuer „in ihrer Grundstruktur als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebes gerichtete Objektsteuer“ (vgl. BVerfGE 116, 164 <186>; 120, 1 <27>) spätestens mit der Neufassung des § 8 GewStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 grundlegend zu einer reinen Ertragsteuer verändert haben könnte. Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften finden sich im Gewerbesteuergesetz durchgehend seit dem Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 in §§ 8 f. GewStG 1936 (RStBl 1936, S. 1149 <1150>). Absicht des Gesetzgebers bei der Neufassung und Ausweitung der Hinzurechnungsvorschriften für Wirtschaftsgüter in § 8 Nr. 1 GewStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 war es lediglich, die bis dahin in § 8 GewStG a.F. gegebenen Ungleichbehandlungen verschiedener Finanzierungsformen zu vermeiden und die Struktur der Hinzurechnungstatbestände zu vereinheitlichen (BTDrucks 16/4841, S. 78 f.). Dabei wollte der Gesetzgeber trotz der Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände die Aufkommenswirkung der Hinzurechnungen insgesamt unverändert lassen. Deshalb hat er durch die Ausweitung der unter die gewerbesteuerliche Hinzurechnung fallenden Eigenkapitalsubstitute in § 8 Nr. 1 Buchstaben a bis f GewStG die Steuerbemessungsgrundlage der Gewerbesteuer verbreitert, gleichzeitig aber den Hinzurechnungssatz verringert und einen Hinzurechnungsfreibetrag in Höhe von 100.000 Euro eingeführt. Das Gewerbesteueraufkommen sollte durch die Unternehmensteuerreform also nicht verändert, sondern stabiler und planbarer werden (BTDrucks 16/4841, S. 32 re. Sp.). Der Bundesfinanzhof hat deshalb im Hinblick auf den Vorlagebeschluss in seinem Urteil vom 4. Juni 2014 (BFHE 246, 67) zutreffend ausgeführt, seit der Entscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2008 (BVerfGE 120, 1) habe es keine Weiterentwicklung der Gewerbesteuer von einer Real- und Objektsteuer zu einer „reinen“ (Zusatz-)Ertragsteuer gegeben; die den Steuertypus prägenden Hinzurechnungen seien beibehalten oder - wie zuletzt mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 geschehen - strukturell vereinheitlicht und ausgebaut worden. Aus der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Gewerbesteuer als ertragsorientierter Objektsteuer folge, dass die Ist-Leistungsfähigkeit, die auf die konkrete Steuerzahlungsfähigkeit des einzelnen Grundrechtsträgers abstelle und als deren einfachrechtliche Ausprägung das objektive Nettoprinzip des Einkommensteuerrechts (§ 2 Abs. 2 EStG) zu gelten habe, nicht den Maßstab für die Prüfung der streitigen Hinzurechnungsregelung darstelle. Vielmehr komme es darauf an, ob sich diese folgerichtig in das Konzept einer „ertragsorientierten Objektsteuer“ einfügen lasse (BFHE 246, 67 Rn. 17 f.). Dem ist nichts hinzuzufügen.

Die von den Hinzurechnungsvorschriften in § 8 GewStG ausgehenden Belastungen sind nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von der verfassungs-

34

rechtlichen Legitimität der Gewerbesteuer erfasst und von den betroffenen Grundrechtsträgern im Grundsatz hinzunehmen (vgl. BVerfGE 26, 1; BVerfG, Beschluss [Dreierausschuss] vom 3. Juni 1970 - 1 BvR 333/70 -, HFR 1970, S. 401; Beschluss [Dreierausschuss] vom 29. August 1974 - 1 BvR 67/73 -, HFR 1974, S. 498). So beschreibt auch die 1. Kammer des Ersten Senats in ihrem Nichtannahmebeschluss vom 24. März 2010 - 1 BvR 2130/09 - (NJW 2010, S. 2116 Rn. 14) die Gewerbesteuer unter Hinweis auf den Beschluss vom 15. Januar 2008 (BVerfGE 120, 1 <44 f.>) unverändert als Steuer, die nach ihrer gesetzlichen Ausgestaltung die objektivierte Ertragskraft der Gewerbebetriebe erfasse.

Des Weiteren übergeht das vorliegende Gericht vollständig, dass dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer gerade Hinzurechnungen und Kürzungen immanent sind und sich diese Objektsteuer Elemente vom subjektiven Leistungsfähigkeitsgedanken abheben (vgl. Roser, DStJG 35, S. 189 <196>). Denn ohne den durch Hinzurechnungen und Kürzungen bewirkten Objektsteuercharakter und die damit verbundene Abschirmwirkung des Betriebs gegenüber dem Unternehmer wäre die Gewerbesteuer bei natürlichen Personen nur noch eine weitere - an die persönliche Leistungsfähigkeit anknüpfende - Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte (vgl. Selder, FR 2014, S. 174 <177 a.E.>; Drüen, in: Blümich, GewStG, 123. Aufl. EL 123 Juni 2014, § 1 Rn. 18).

35

6. Das vorliegende Gericht setzt sich zudem nicht mit der vermeintlichen Unvereinbarkeit von Objektsteuercharakter und Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip auseinander und vertieft diesen Ansatz nicht in der gebotenen Weise. Dies wäre umso mehr erforderlich gewesen, als die von ihm vorgenommene Differenzierung zwischen Ist- und Soll-Leistungsfähigkeit keine Kategorie der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer ist.

36

Ein Anhaltspunkt für die Ansicht des vorliegenden Gerichts, dass im Rahmen der Gewerbesteuer die Besteuerung ausschließlich nach der sogenannten „Ist-Leistungsfähigkeit“ erfolgen dürfe, findet sich in der von ihm zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts so nicht. In den jüngeren Senatsentscheidungen mit gewerbesteuerlichem Bezug gingen zwar sowohl der Erste Senat in seinem Beschluss vom 15. Januar 2008 (BVerfGE 120, 1) als auch der Zweite Senat in seinem Beschluss vom 21. Juni 2006 (BVerfGE 116, 164) von den zwischenzeitlich etablierten Rechtsgrundsätzen zu Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht und insbesondere von den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit aus (vgl. BVerfGE 116, 164 <180 f.>; 120, 1 <44 f.>). Die Heranziehung dieser Prinzipien änderte jedoch nichts daran, dass beide Senate des Bundesverfassungsgerichts die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs als maßgeblich für die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage ansehen (vgl. BVerfGE 116, 164 <186>; 120, 1 <27>), mithin das Prinzip der Leistungsfähigkeit im Lichte der objektivierten Ertragskraft des Gewerbebetriebs zu berücksichtigen ist. Hingegen zeigt sich bei der Einkommensteuer die Leistungsfähigkeit in der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (vgl. BVerfGE 116, 164 <186>). Dementsprechend hat der Erste Senat in seinem

37

Beschluss vom 15. Januar 2008 (BVerfGE 120, 1 <31>) ausdrücklich hervorgehoben, die Gewerbesteuer erfasse, von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers weitgehend unabhängig, in erster Linie auf sächliche Produktionsmittel und Kapital gegründete Finanzquellen.

Im Vorlagebeschluss bleibt unklar, inwiefern das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Bemessung der „objektivierten Ertragskraft“ unvereinbar sein sollen. Das gilt ebenso für die Ansicht des vorlegenden Gerichts, wonach ein „Wandel der allgemeinen Rechtsauffassung zum Leistungsfähigkeitsprinzip“ im Gewerbesteuerrecht stattgefunden habe. Überlegungen zur Leistungsfähigkeit fanden in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer zwar schon früh Erwähnung (vgl. nur BVerfGE 9, 237; 13, 290 <297>; 21, 54 <64>; 26, 1 <7>; 34, 103 <115 f.>; 46, 224 <237>). Die Gewerbesteuer war ursprünglich als Realsteuer konzipiert, die grundsätzlich ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers (vgl. §§ 7 bis 9 GewStG) mit der Besteuerung an das Objekt „Gewerbebetrieb“ anknüpfte (vgl. BVerfGE 120, 1 <3 f.>). Zahlreiche Änderungen im Recht der Gewerbesteuer haben jedoch ihre Entwicklung hin zu einer objektivierten Ertragsteuer befördert (vgl. BVerfGE 116, 164 <185 f.>). Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts hat in seinem Beschluss vom 15. Januar 2008 festgehalten, dass die Grundsätze der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit aus dem Gebot der Steuergerechtigkeit vornehmlich für das Recht der Einkommensteuer entwickelt worden sind, jedoch in gleicher Weise für die Gewerbesteuer gälten. Im selben Zusammenhang hebt er allerdings hervor, dass die Gewerbesteuer nach ihrer gesetzlichen Ausgestaltung die objektivierten Ertragskraft der Gewerbebetriebe erfasst (BVerfGE 120, 1 <44 f. m.w.N.>).

7. Endlich fehlt die für eine zulässige Vorlage erforderliche inhaltliche Auseinandersetzung des vorlegenden Gerichts mit der entgegenstehenden Rechtsprechung anderer Finanzgerichte zur Verfassungsgemäßheit der Gewerbesteuer. Die Ansicht des vorlegenden Gerichts, dass die Gewerbesteuer verfassungswidrig sei, und es sich aufgrund der Hinzurechnungsvorschriften um eine reine Ertragsteuer und nicht mehr um eine Objektsteuer handle, wird von keinem weiteren Fachgericht geteilt. Die Vorlage stellt ohne inhaltliche Auseinandersetzung lediglich dar, dass andere Finanzgerichte in ihren bisherigen Entscheidungen (zitiert werden: Nds. FG, Urteil vom 26. Mai 2011 - 10 K 290/10 -, EFG 2011, S. 2101; Urteil vom 7. Juli 2011 - 10 K 78/10 -, EFG 2011, S. 2100; FG Köln, Urteil vom 27. Oktober 2010 - 9 K 1022/10 -, EFG 2011, S. 561) die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG nicht angezweifelt und auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer sowie die Rechtsprechung verwiesen hätten (siehe dazu später auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 9. August 2013 - 1 K 2461/11 -, juris Rn. 33).

Gaier

Schluckebier

Paulus

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom
15. Februar 2016 - 1 BvL 8/12**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 15. Februar 2016 - 1 BvL 8/12 - Rn. (1 - 39), http://www.bverfg.de/e/lk20160215_1bvl000812.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2016:lk20160215.1bvl000812