

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

der R... Vertriebsgesellschaft mbH,
gesetzlich vertreten durch ihre Geschäftsführer,

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte Flick Gocke Schaumburg Partnerschaft mbB,
Johanna-Kinkel-Straße 2-4, 53175 Bonn -

1. unmittelbar gegen

- a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4. Juni 2014 - I R 70/12 -,
- b) das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 22. August 2012 - 10 K 4664/10 G -,
- c) die Einspruchsentscheidung des Finanzamts Dortmund-Unna vom 26. November 2010 - Steuernummer ... -,
- d) den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 des Finanzamts Dortmund-Unna vom 7. April 2010 - Steuernummer ... -,

2. mittelbar gegen

§ 8 Nr. 1 Buchstabe e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) vom 1. Dezember 1936 (RGBl I S. 979) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I S. 4167) in der Fassung vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150), zuletzt geändert am 22. Dezember 2009 (BGBl I S. 3950)

hat die 2. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

die Richter Gaier,
Schluckebier,
Paulus

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der
Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473)
am 26. Februar 2016 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

Gründe:

I.

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Frage, ob durch die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe e Gewerbesteuergesetz (GewStG) ab dem Veranlagungszeitraum 2008 gewerbliche Mieter und Zwischenvermieter unter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in nicht zu rechtfertigender Weise schlechter gestellt werden als gewerblich vermietende oder selbstnutzende Eigentümer (Eigentümer-Vermieter).

1

1. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes beziehungsweise Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb; dieser ist bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zugrunde zu legen, allerdings vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Bei der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung, die Ausgangspunkt der Bestimmung des Gewerbeertrags ist, werden bei gewerblichen Mietern und Zwischenvermietern die Mietzinsen und bei gewerblichen Eigentümer-Vermietern die Grundsteuer als Betriebsausgaben berücksichtigt und mindern so den zu versteuernden Gewinn (vgl. § 4 Abs. 4 EStG, § 8 KStG). Nach der gesetzgeberischen Konzeption zur Bestimmung der objektivierten Ertragskraft sollen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags in einem zweiten Schritt bei gewerblichen Mietern und Zwischenvermietern ab dem Erhebungszeitraum 2008 die bei der Einkommensermittlung in Abzug gebrachten Mietzinsen, soweit der Hinzurechnungsfreibetrag von 100.000 € überstiegen wird, anteilig - damals zu einem Viertel von $\frac{13}{20}$ (= 16,25 %) - wieder dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden (§ 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG i.d.F. vom 20. Dezember 2007). Hingegen erfolgt bei gewerblichen Eigentümer-Vermietern mangels einer entsprechenden Hinzurechnungsvorschrift weiterhin keine Erhöhung des Gewerbeertrags um die bei der Gewinnermittlung in Abzug gebrachte Grundsteuer. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Eigentümer-Vermieter wird überdies die Summe des Gewinns und der etwaigen Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden, nicht grundsteuerbefreiten Grundbesitzes gekürzt (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG). Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen auf Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, in Höhe von damals einem Viertel von $\frac{13}{20}$ (= 16,25 %) (§ 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG i.d.F. vom 20. Dezember 2007) wurde erstmals durch Art. 3 Nr. 1 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG 2008) vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912 <1930>) mit Änderung durch Art. 5 Nr. 02 des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150 <3168>) eingeführt.

2

2. Die Beschwerdeführerin, Klägerin des Ausgangsverfahrens, ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die zu einer Unternehmensgruppe gehört. Die Unternehmen dieser Gruppe betreiben hauptsächlich einen Großhandel mit Einzelhandelsunternehmen, die ebenfalls zum weiteren Bereich der Unternehmensgruppe zählen. Die Beschwerdeführerin bündelt in der Unternehmensgruppe die Beschaffung und Bereitstellung des Großteils der für den Betrieb der Einzelhandelsunternehmen benötigten Räumlichkeiten. Dazu mietet sie überwiegend zu einem festen Mietzins Ladenlokale von den jeweiligen Eigentümern an und vermietet sie, ergänzt um die erforderlichen Verkaufseinrichtungen, zu einem umsatzabhängigen Miet- oder Pachtzins an die Einzelhandelsunternehmen vor Ort weiter.

3

In ihrer Gewerbesteuererklärung 2008 gab die Beschwerdeführerin Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung fremder unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG an. Das Finanzamt, Beklagter des Ausgangsverfahrens, veranlagte die Beschwerdeführerin mit Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 2008 und rechnete unter Berücksichtigung des Hinzurechnungsfreibetrags dem Gewinn gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG ein Viertel von 13/20 (= 16,25 %) der erklärten Miet- und Pachtzinsen (51.642.376 €) hinzu, mithin 8.391.886 €. Der Gewinn betrug 7.318.906 € und die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchstaben a und e GewStG insgesamt 8.683.827 €. Der Gewerbeertrag belief sich in der Summe auf 15.642.148 €. Der Gewerbesteuermessbetrag (3,5 % des Gewerbeertrags) wurde durch Bescheid des Beklagten auf 549.787 € festgesetzt und mit späteren Bescheiden auf zuletzt 601.275 € geändert, ohne dass die Änderungen die Hinzurechnung betrafen. Mit Gewerbesteuerbescheid setzte die Stadt sodann auf der Grundlage des Gewerbesteuermessbetrags von 601.275 € und einem Gewerbesteuerhebesatz von 450 % die Gewerbesteuer auf 2.705.737,50 € fest. Ohne die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG in Höhe von 8.391.886 € beliefe sich der Gewerbesteuermessbetrag für die Beschwerdeführerin nach deren plausibler Darstellung auf 307.560 €, wodurch sich die Gewerbesteuer auf 1.384.020 € verringern würde.

4

3. Die Beschwerdeführerin wandte sich mit ihrem Einspruch erfolglos gegen den Gewerbesteuermessbescheid. Das Finanzgericht wies ihre Klage ab (veröffentlicht in DStRE 2013, S. 1244). Der Bundesfinanzhof wies ihre Revision zurück (veröffentlicht in BFHE 246, 67).

5

II.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin unmittelbar gegen die Entscheidungen des Finanzamts, des Finanzgerichts und des Bundesfinanzhofs und mittelbar gegen § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG. Sie rügt die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG und stützt ihre Rüge allein auf die Wirkungen der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ab dem Erhebungszeitraum 2008 veränderten einfachrechtlichen Rechtslage. Mit der Einführung des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG sei eine systemwidrige und nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung von

6

Mietern und Pächtern von Grundbesitz einerseits und Eigentümern von Grundbesitz andererseits eingetreten. Bereits der historische Gesetzgeber habe den Grundbesitz nicht der Gewerbesteuer unterworfen. Dieser sei im Realsteuersystem bis heute Gegenstand der Grundsteuer. Während der Gesetzgeber diese Differenzierung für Eigentümer in § 9 Nr. 1 GewStG beibehalten habe, habe er sie für Mieter mit der Einführung von § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG systemwidrig durchbrochen. Der Gesetzgeber sei jedoch gehalten, bei gleicher Ertragskraft gleich zu besteuern. Das verbiete die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen auf Grundbesitz bei jedem Mieter, solange der Gesetzgeber nicht auch den Grundbesitz der gewerblich nutzenden Eigentümer der Gewerbesteuer unterwerfe. Eigentümer könnten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entweder nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG einen pauschalierten Mietwert in Abzug bringen oder bei entsprechender gesellschaftsrechtlicher Gestaltung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG von ihrem Gewerbeertrag die tatsächlich vereinnahmten Mieten und die für die Finanzierung des Grundbesitzes entstandenen Zinsaufwendungen in Abzug bringen, während bei Mietern nunmehr der tatsächliche Mietwert, das heißt die tatsächlich gezahlte Miete, ihrem Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG hinzugerechnet werde, mithin der Gewerbesteuer unterliege. Hingegen könnten Eigentümer die gewerbliche Nutzung von Grundstücken gewerbesteuerfrei halten. Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Entscheidung, Grundbesitz nur der Grundsteuer zu unterwerfen, sei allein die bis zur Einführung des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG geltende Abzugsfähigkeit von Mieten vom Gewerbeertrag folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit. Die Beschwerdeführerin rügt mit ihrer Verfassungsbeschwerde ausdrücklich nicht mehr - wie noch im Ausgangsverfahren - die Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer als Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips.

III.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen (§ 93a Abs. 2 BVerfGG), weil sie nicht den Anforderungen genügt, die sich aus dem Grundsatz ihrer Subsidiarität ergeben.

7

1. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat ein Beschwerdeführer alle nach Lage der Sache zur Verfügung stehenden prozessualen Möglichkeiten zu ergreifen, um die geltend gemachte Grundrechtsverletzung in dem unmittelbar mit ihr zusammenhängenden sachnächsten Verfahren zu verhindern oder zu beseitigen (vgl. BVerfGE 107, 395 <414>; 112, 50 <60>; 129, 78 <92>; stRspr). Das Gebot der Erschöpfung des Rechtswegs nach § 90 Abs. 2 BVerfGG und der daran anknüpfende Grundsatz der Subsidiarität fordern zwar nicht, dass ein Beschwerdeführer das fachgerichtliche Verfahren bereits als „Verfassungsprozess“ führt, also von Beginn des fachgerichtlichen Verfahrens an verfassungsrechtliche Erwägungen und Bedenken geltend macht (vgl. BVerfGE 112, 50 <60 f.>). Etwas anderes gilt aber in den Fällen, in denen bei verständiger Einschätzung der Rechtslage und der jeweiligen verfahrensrechtlichen Situation ein Begehren nur dann Aussicht auf Erfolg haben kann, wenn verfassungsrechtliche Erwägungen in das fachgerichtliche Verfahren einge-

8

führt werden. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Ausgang des Verfahrens von der Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift abhängt oder eine bestimmte Normauslegung angestrebt wird, die ohne verfassungsrechtliche Erwägungen nicht begründbar ist (vgl. BVerfGE 112, 50 <62>). In solchen Fällen hat ein Beschwerdeführer, um dem Grundsatz der Subsidiarität zu genügen, die Fachgerichte in geeigneter Weise mit der verfassungsrechtlichen Frage zu befassen, bevor sich das Bundesverfassungsgericht im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde mit der Behauptung des Beschwerdeführers auseinandersetzt, er sei durch die angegriffenen gerichtlichen Entscheidungen und durch die darin angewandten Vorschriften in seinen Grundrechten verletzt. Der Beschwerdeführer muss deshalb insbesondere alle nach Lage der Sache zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ergreifen, um die geltend gemachte Grundrechtsverletzung in dem unmittelbar mit ihr zusammenhängenden sachnächsten Verfahren zu verhindern oder zu beseitigen (vgl. BVerfGE 112, 50 <62 f.>). Der Subsidiaritätsgrundsatz soll vor allem sichern, dass durch eine umfassende fachgerichtliche Vorprüfung der Beschwerdepunkte dem Bundesverfassungsgericht ein bereits gerichtlich geprüftes Tatsachenmaterial unterbreitet und ihm dazu auch die Fallanschauung und Rechtsauffassung der Fachgerichte vermittelt werden. Dem Beschwerdeführer obliegt danach bereits im fachgerichtlichen Verfahren, seine Angriffe gegen den beanstandeten Hoheitsakt so deutlich vorzutragen, dass ihre Prüfung in diesem Verfahren gewährleistet ist, unabhängig davon, ob dieses der Parteimaxime oder dem Amtsermittlungsgrundsatz unterliegt (vgl. BVerfGE 79, 174 <189 f.>; BVerfGK 18, 469 <474>).

2. Hiervon ausgehend wäre die Beschwerdeführerin gehalten gewesen, die zum Gegenstand ihrer Verfassungsbeschwerde gemachten verfassungsrechtlichen Erwägungen und Bedenken in ihrer Klage, spätestens aber mit ihrer Revision gegen die Entscheidung des Finanzgerichts darzulegen.

9

Die Beschwerdeführerin hat einen entsprechenden, auch verfassungsrechtlich ausgerichteten Vortrag in den fachgerichtlichen Verfahren jedoch nicht angebracht. Sie hat ihre Klage und ihre Revision lediglich darauf gestützt, dass die Hinzurechnungsvorschriften insgesamt verfassungswidrig seien. Soweit die Beschwerdeführerin dort eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG gerügt hat, hat sie dies mit einer nicht gerechtfertigten höheren Besteuerung von Unternehmen mit einem hohen Bedarf an Immobilien gegenüber anderen Gewerbetreibenden mit geringerem Immobilienbedarf beziehungsweise der fehlenden Differenzierung zwischen „Weitervermietern“ und „selbstnutzenden Anmietern“ von Immobilien in § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG begründet. Dem sind das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof in den angefochtenen Entscheidungen mit ausführlicher Begründung entgegengetreten.

10

Demgegenüber verhalten sich die Schriftsätze der Beschwerdeführerin vor den Fachgerichten nicht zu ihrem Kernvorbringen in der Verfassungsbeschwerdeschrift, nämlich zur Frage einer etwaigen Verfassungswidrigkeit des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG aufgrund einer nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht gerechtfertigten

11

Ungleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) von gewerblichen Zwischenvermietern und Mietern durch § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG im Verhältnis zu § 9 Nr. 1 Satz 1 oder 2 GewStG unterfallenden Eigentümern. Der fachgerichtliche Vortrag der Beschwerdeführerin lässt nicht erkennen, inwiefern sich eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung von gewerblichen Zwischenvermietern und Mietern im Verhältnis zu gewerblich vermietenden oder selbstnutzenden Eigentümern aus dem einfachen Recht ergeben soll. Es fehlt dem fachgerichtlichen Vortrag der Beschwerdeführerin an einer näheren Auseinandersetzung mit dieser - nun im vorliegenden Verfahren von ihr erstmals beanstandeten und in den Mittelpunkt der Verfassungsbeschwerde gerückten - verfassungsrechtlichen Dimension. Sie hat die Kürzungsmöglichkeiten nach § 9 Nr. 1 Satz 1 oder 2 GewStG in ihrer Bedeutung für die Frage der Sachgerechtigkeit der der Hinzurechnungsbestimmung des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG zugrundeliegenden Differenzierung dort nicht ins Feld geführt.

Einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch Einführung des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG bei unveränderter einfachrechtlicher Rechtslage für Eigentümer in § 9 Nr. 1 Satz 1 und 2 GewStG hat sie vor den Fachgerichten nicht geltend gemacht. Hierzu wäre sie aber nach dem allgemeinen Grundsatz der Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde verpflichtet gewesen (vgl. BVerfGK 7, 258 <259>; 13, 67 <71>; BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 8. April 2010 - 1 BvR 1473/09 -, AG 2010, S. 544; BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 15. August 2014 - 2 BvR 969/14 -, NJW 2014, S. 3085 Rn. 34), da sich der behauptete Verfassungsverstoß durch § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG aus einem Vergleich mit der nach § 9 Nr. 1 Satz 1 und 2 GewStG für Eigentümer bestehenden Rechtslage ergeben soll und insoweit das Verfassungsrecht auch für die Fachgerichte Prüfungsmaßstab gewesen wäre.

Das Fehlen eines substantiierten Vortrags der Beschwerdeführerin im fachgerichtlichen Verfahren zum Kern ihrer Verfassungsbeschwerde hat dazu geführt, dass die angegriffenen Entscheidungen auf die von der Beschwerdeführerin jetzt gerügte sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung von Mietern und Zwischenvermietern durch § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG im Verhältnis zu den § 9 Nr. 1 Satz 1 oder 2 GewStG unterfallenden Eigentümern nicht eingehen. Die Fachgerichte haben sich nicht veranlasst gesehen, die einfachrechtliche Lage auch unter diesem Aspekt aufzubereiten und den Einwand zu würdigen. Diese erstmals in der Verfassungsbeschwerde geltend gemachte Ungleichbehandlung sprang auch nicht derart ins Auge, dass ein Vorbringen dazu im fachgerichtlichen Verfahren entbehrlich gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin hat es demnach verabsäumt dafür Sorge zu tragen, dass dem Bundesverfassungsgericht unter dem Gesichtspunkt der nun beanstandeten Gleichheitsverletzung die Fallanschauung und die Rechtsauffassung der Fachgerichte vermittelt wird.

3. Von einer weiteren Begründung wird nach § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG abgesehen.

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

15

Gaier

Schluckebier

Paulus

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom
26. Februar 2016 - 1 BvR 2836/14**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 26. Februar 2016 - 1 BvR 2836/14 - Rn. (1 - 15), http://www.bverfg.de/e/rk20160226_1bvr283614.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2016:rk20160226.1bvr283614