

GUTACHTLICHE STELLUNGNAHME GEWERBESTEUER

Zu den Erfolgsaussichten der Vorlage des
Finanzgerichts Hamburg an das Bundesver-
fassungsgericht vom 29. Februar 2012
(1 K 138/10) und der Verfassungsmäßigkeit
des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG

Erstellt im Auftrag von
DIE FAMILIENUNTERNEHMER – ASU e.V.

Von

Prof. Dr. Dieter Birk

Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Rechtsanwalt Dr. Gerhard Specker

P+P Pöllath und Partners, Berlin

In Kooperation mit dem Handelsverband Deutschland – HDE e.V.



Berlin, März 2013

Inhaltsverzeichnis

Teil 1	Gegenstand des Gutachtens	1
	A. Zu begutachtende Fragestellungen	1
	B. Sachverhalt und Verfahrensstand des Ausgangsverfahrens	1
Teil 2	Ergebnisse	3
Teil 3	Gutachtliche Stellungnahme zur Zulässigkeit der Richtervorlage (Frage 1)	4
	A. Entscheidungserheblichkeit	4
	B. Keine entgegenstehende Rechtskraft oder Bindungswirkung bereits ergangener Entscheidungen des BVerfG	5
	I. Reichweite der Bindungswirkung	5
	II. Keine Bindung an die Rechtsprechung des BVerfG zur Hinzurechnung von Entgelten für Zinsen	6
	III. Keine Bindung an die Rechtsprechung des BVerfG zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen	9
	C. Vorlagebegründung	10
Teil 4	Gutachtliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG (Fragen 2 und 3)	13
	A. Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG	13
	I. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht	13
	II. Ungleichbehandlung durch die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG	14
	1. Ungleichbehandlung betroffener und nicht betroffener Gewerbebetriebe	14
	2. Ungleichbehandlung von Gewerbebetrieben und sonstigen Betrieben	14
	3. Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften	16
	III. Anforderungen an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	18
	1. Gesetzgeberische Bindung an das objektive Nettoprinzip	19
	a) Rechtsprechung des BVerfG zum Objektsteuerprinzip	19
	(1) Wandel der Rechtsprechung des BVerfG	19
	(2) Aktuelle Aussagen des BVerfG	23
	b) Bestätigung der Ausrichtung am objektiven Nettoprinzip durch eine Gesamtbetrachtung der gewerbesteuerlichen Regelungen	24
	(1) Objektives Nettoprinzip aus Gesamtschau der gewerbesteuerlichen Regelungen	24

(2) Hinzurechnungen als Ausdruck einer gegenläufigen, zweiten Grundentscheidung?	27
c) Verfassungsrechtliche Bindung an das objektive Nettoprinzip	28
2. Kein weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers	29
a) Strenge Bindung wegen der Belastungswirkung der Hinzurechnungen	29
b) Kein anknüpfungsfähiger steuerbarer Vorteil der besteuerten Gruppen	31
IV. Keine hinreichend gewichtigen Gründe für die Ungleichbehandlung	33
1. Ungleichbehandlung betroffener und nicht betroffener Gewerbebetriebe	33
a) Keine Bedeutung des Äquivalenz- und Objektsteuerprinzips im Rahmen der strengen Gleichheitsprüfung	33
b) Keine Rechtfertigung durch betriebskapitalbezogene sachliche Gründe	34
c) Keine Rechtfertigung durch Lenkungs Zwecke	35
2. Ungleichbehandlung von Gewerbebetrieben und sonstigen Betrieben	35
a) Hinzurechnungen nicht geeignet zur Herstellung der Aufkommensstabilisierung	36
b) Jedenfalls nicht erforderlich und angemessen	37
3. Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften	37
B. Verstoß gegen Art. 14 GG	39
I. Art. 14 GG als Prüfungsmaßstab des Vorlageverfahrens	39
II. Vorgaben des Art. 14 GG für das Steuerrecht	39
III. Eingriff in den Schutzbereich	39
1. Übermäßige Belastungswirkung	39
2. Zumindest Eingriff als Inhalts- und Schrankenbestimmung	41
IV. Rechtfertigung	42
1. Keine Rechtfertigung einer Substanzbesteuerung	42
2. Auch keine Rechtfertigung als Inhalts- und Schrankenbestimmung	42
C. Zusammenfassung	44

Teil 1

Gegenstand des Gutachtens

A. Zu begutachtende Fragestellungen

Frage 1: Bestehen Bedenken gegen die Zulässigkeit des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts Hamburg vom 29. Februar 2012 (1 K 138/10)?

Frage 2: Verstoßen die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes über die Hinzurechnung von Entgelten für Schulden sowie von Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG) gegen Art. 3 Abs. 1 GG?

Frage 3: Verstoßen die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes über die Hinzurechnung von Entgelten für Schulden sowie von Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 8 Nr. 1 lit. a),d) und e) GewStG) gegen Art. 14 GG?

B. Sachverhalt und Verfahrensstand des Ausgangsverfahrens

Die Vorlage betrifft die Frage, ob die Vorschriften des GewStG über die Hinzurechnung von Entgelten für Schulden sowie von Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG) gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, da sie Gewerbetreibende, die von diesen Vorschriften betroffen sind, höher besteuern als Gewerbetreibende, die von ihnen nicht betroffen sind.

Im Ausgangsverfahren vor dem Finanzgericht Hamburg (1 K 138/10) streiten die Beteiligten darüber, ob Entgelte für Schulden sowie Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens dem Gewinn aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Bemessung der Gewerbesteuer wieder hinzuzurechnen sind.

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, eine GmbH, betrieb im Streitjahr 2008 Tankstellen mit Shop und Waschanlage. Die zum Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen pachtete sie gegen Entgelt. Diese beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter wären, wenn sie im Eigentum der Klägerin gestanden hätten, Gegenstände des Anlagevermögens gewesen. Die Klägerin zahlte zudem Entgelte für Schulden.

Im Streitjahr 2008 machte die Klägerin im Wege des Einspruchs gegen den Gewerbesteuermessbescheid unter anderem geltend, die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen sei verfassungswidrig. Nach Zurückweisung des Einspruchs erhob die Klägerin Klage. Sie meint zum einen, die Nichtberücksichtigung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5b EStG, die gemäß § 7 GewStG auch für die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer Wirkung entfaltet, verstoße gegen das Leis-

tungsfähigkeitsprinzip in Form des objektiven Nettoprinzips und gegen Art. 14 GG. Sie ist zudem der Auffassung, die Hinzurechnungen seien mit Art. 3 und Art. 14 GG unvereinbar. Die Hinzurechnungen verstießen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie führten zudem zu einer Existenzgefährdung. Die Gewerbesteuer habe erdrosselnde Wirkung. Zumindest müsse die gesetzliche Absenkung der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auf 50 % ab dem Erhebungszeitraum 2010 bereits im Jahr 2008 Anwendung finden. Im Streitjahr sei die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers überschritten worden.

Das Finanzgericht Hamburg möchte dem Antrag der Klägerin stattgeben, soweit er die Hinzurechnungen betrifft. Der Senat des Finanzgerichts setzte deshalb durch Beschluss vom 29. Februar 2012 gemäß Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren aus und legte dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage zur Entscheidung vor, ob die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes über die Hinzurechnungen von Entgelten für Schulden sowie von Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, im Rahmen der Bemessung der Gewerbesteuer in der jeweils für den Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Fassung verfassungswidrig seien.

Das nachfolgende Gutachten befasst sich mit der Zulässigkeit der Richtervorlage und unterzieht die vorgelegten Vorschriften einer verfassungsrechtlichen Würdigung.

Teil 2

Ergebnisse

1. Die Vorlagefrage ist zulässig.

Der Zulässigkeit stehen insbesondere die vom BVerfG gestellten Anforderungen an die Begründung einer erneuten Vorlage nicht im Wege. Die bisher zur Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen gefällten Entscheidungen entfalten aufgrund der danach erfolgten Gesetzesänderungen keine Bindungswirkung mehr und vermögen daher keine erhöhten Begründungsanforderungen auszulösen. Jedenfalls aber würde die Begründung des Vorlagebeschlusses selbst solchen gesteigerten Anforderungen genügen.

2. Die Vorschriften verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Art. 3 Abs. 1 GG unterwirft die durch die Hinzurechnungsvorschriften bewirkten Ungleichbehandlungen von betroffenen gegenüber nicht betroffenen Gewerbetreibenden, von Gewerbetreibenden gegenüber freien Berufen sowie von Kapitalgesellschaften gegenüber Personengesellschaften einem strengen Prüfungsmaßstab anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folgerichtigkeitsgebots. Der Gesetzgeber verfügt diesbezüglich nicht über den weiten Gestaltungsspielraum, der ihm bei der Auswahl und Bestimmung des Steuergegenstandes zukommt, weil die Hinzurechnungsvorschriften als Ausgestaltung des Steuergegenstandes anzusehen sind, der durch das objektive Nettoprinzip geprägt ist. Die mit den Ungleichbehandlungen verbundenen Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips sind nicht durch hinreichend gewichtige Gründe gerechtfertigt. Weder aus dem Objektsteuer- und Äquivalenzprinzip noch aus gesetzgeberischen Lenkungszielen lassen sich solche Gründe für die Ungleichbehandlungen ableiten.

3. Die Hinzurechnungen verletzen zudem Art. 14 GG.

Sie greifen zum einen in nicht zu rechtfertigender Weise in die Vermögenssubstanz der betroffenen Gewerbebetriebe ein. Zum anderen knüpfen sie an den Hinzuerwerb von Eigentum an und sind daher am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu messen. Mangels besonderer Gründe für die überhöhte Belastung können sie nicht als angemessen angesehen werden.

Teil 3

Gutachtliche Stellungnahme zur Zulässigkeit der Richtervorlage (Frage 1)

Die Richtervorlage ist zulässig. Die Sachentscheidungsvoraussetzungen liegen vor.¹ Die Vorlage erfüllt insbesondere die Anforderungen, die das BVerfG an die Entscheidungserheblichkeit stellt (dazu nachfolgend A.). Ihr steht die bisherige Rechtsprechung des BVerfG nicht entgegen (dazu nachfolgend B.), und sie ist ausreichend begründet (dazu nachfolgend C.).

A. Entscheidungserheblichkeit

Gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG, § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG muss die Begründung angeben, inwiefern von der Gültigkeit der Rechtsvorschrift die Entscheidung des Gerichts abhängig ist. Das BVerfG verlangt, dass das vorlegende Gericht nachvollziehbar darlegt, dass es bei Gültigkeit oder Ungültigkeit der Norm zu jeweils unterschiedlichen Ergebnissen kommen muss.² Im Falle einer nachvollziehbaren Darlegung sieht sich das BVerfG an die Feststellungen des vorlegenden Gerichts gebunden.³ Die Entscheidungserheblichkeit setzt voraus, dass die Norm nicht einer anderen Auslegung zugänglich ist, die die angenommene Verfassungswidrigkeit beseitigen könnte. Das BVerfG fordert diesbezüglich eine Auseinandersetzung mit den in Rechtsprechung und Literatur zur Auslegung entwickelten Ansichten.⁴ Dabei ist auch die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung zu prüfen.

Das vorlegende Gericht hat nachvollziehbar dargelegt, dass es der Klage stattgeben müsste, wenn die Vorschriften des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG verfassungswidrig wären, und dass es die Klage bei Annahme der Verfassungsmäßigkeit abweisen müsste.

Das vorlegende Gericht hat auch die Möglichkeit einer **verfassungskonformen Auslegung** geprüft und abgelehnt. Dabei hat es sich mit Rechtsprechung und Literatur auseinandergesetzt.⁵ Sofern vertreten wird, dass die gesetzliche Absenkung des Finanzierungsanteils der Nutzungsentgelte auf 50 Prozent ab dem Jahr 2010 gegenüber 65 Prozent in den Jahren 2008 und 2009 von Verfassung wegen rückwirkend anzuwenden sei,⁶ steht dies der Entscheidungserheblichkeit schon deshalb nicht entgegen, weil die fachgerichtliche Entscheidung nicht lediglich von der Höhe der Hinzurechnung abhängt. Einer verfassungskonformen Ausle-

¹ I.E. ebenso BFH vom 1.8.2012, IV R 55/11, Rz. 6 ff.; vom 16.10.2012, I B 128/12, Rz. 7; Köster, DStZ 2012, S. 297 (298); auch Malzkorn/Rossa, DB 2012, S. 1169 ff.; Hamsch/Karrenbrock, Ubg 2012, S. 624 ff.; Petrak/Karrenbrock, DStR 2012, S. 2046 ff. gehen von der Zulässigkeit aus.

² St. Rspr.; vgl. nur BVerfGE 116, 164 (179).

³ BVerfGE 120, 1 (23).

⁴ BVerfGE 127, 335 (356).

⁵ Vorlagebeschluss des FG Hamburg, unter III 3., V.

⁶ Sarrazin, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 2011, § 8 Nr. 1 lit. e), Rn. 5, 32.

gung mit dem Ergebnis, dass die Hinzurechnungsvorschriften als solche nicht anzuwenden seien, steht der eindeutige Wortlaut der Vorschriften entgegen.⁷

Das Gericht hat damit ausreichend dargelegt, dass seine Entscheidung von der Gültigkeit der vorgelegten Vorschriften abhängt; das BVerfG ist an die Einschätzung zur Entscheidungserheblichkeit durch das vorlegende Gericht gebunden.⁸

B. Keine entgegenstehende Rechtskraft oder Bindungswirkung bereits ergangener Entscheidungen des BVerfG

I. Reichweite der Bindungswirkung

Gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG sind alle Fachgerichte an die Entscheidungen des BVerfG gebunden. Die Bindungswirkung, die nur eintritt, wenn es sich um Entscheidungen der Senate handelt,⁹ entfaltet sich insofern über den entschiedenen Einzelfall hinaus, als sich die aus dem Tenor und den tragenden Gründen der Entscheidung ergebenden Grundsätze für die Auslegung der Verfassung von den Gerichten in allen künftigen Fällen beachtet werden müssen.¹⁰ Gegenstand der Bindungswirkung gem. § 31 Abs. 1 BVerfGG ist die konkrete Entscheidung;¹¹ die tragenden Gründe können zur Ermittlung der Reichweite herangezogen werden.¹²

Die Bindungswirkung setzt voraus, dass der entschiedene und der zu entscheidende Fall ein „hohes Maß an Deckungsgleichheit“ aufweisen. Es muss sich um einen „in jeder wesentlichen Beziehung gleichgelagerten Fall bzw. einen echten Parallel- oder Wiederholungsfall“ handeln.¹³ In Fällen, in denen eine Norm für mit dem Grundgesetz vereinbar oder unvereinbar erklärt worden sei, ist nur bei „unveränderter Sach- und Rechtslage“ die erneute Vorlage ausgeschlossen.¹⁴ Die Norm muss inhaltsgleich mit der angegriffenen sein.¹⁵

Ist in gleicher Sache bereits eine Entscheidung des BVerfG ergangen, ist nach allgemeiner Auffassung dennoch eine erneute Vorlage durch das Fachgericht zulässig, wenn

⁷ Vorlagebeschluss des FG Hamburg, unter III. 3.

⁸ Vgl. BVerfGE 116, 164 (179) m.w.N.

⁹ BVerfGE 92, 91 (107); Rennert, in: Umbach/Clement, BVerfGG, 1992, § 31, Rn. 68; Zuck, in: Lechner/Zuck, BVerfGG, 1996, § 31, Rn.28.

¹⁰ St. Rspr; vgl. nur BVerfG vom 8.9.2010, 2 BvL 3/10, Rz 12 zum Solidaritätszuschlag.

¹¹ BVerfGE 104, 151 (197).

¹² Bethge, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, 2012, § 31, Rn. 95.

¹³ Rennert, in: Umbach/Clement, BVerfGG, 1992, § 31, Rn. 59, 68, 74; BVerfGE 108, 355 (359 f.); vgl. BVerfGE 104, 151 (197).

¹⁴ BVerfGE 108, 355 (359f.).

¹⁵ Vgl. BVerfGE 92, 91 (107); weiter Morgenthaler, in: Epping/Hillgruber, GG, 2012, Art. 100, Rn. 16: inhaltsgleich oder inhaltsähnlich.

- die tatsächlichen Umstände sich in einer Weise geändert haben, die eine erneute Überprüfung für angebracht erscheinen lassen;¹⁶
- die einfachgesetzliche Rechtslage sich geändert hat, so dass die tragenden Gründe der Entscheidung ihren Sinn verloren haben;
- die verfassungsrechtlichen Maßstäbe sich durch Änderung des Grundgesetzes oder durch zwischenzeitliche Änderung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung gewandelt haben.¹⁷

Allerdings verlangen Änderungen der tatsächlichen Umstände, die der früheren Vorlage zugrunde lagen, eine besondere Begründung durch das (erneut) vorlegende Gericht, während bei Änderungen der Rechtslage eine besondere Begründung nicht erforderlich ist. Denn wenn eine Entscheidung schon keinen anknüpfungsfähigen Rechtssatz mehr bieten kann, kann vom vorlegenden Gericht nicht verlangt werden, seine Vorlageentscheidung in Auseinandersetzung mit diesem Rechtssatz zu begründen: Die erhöhten Begründungsanforderungen werden damit begründet, dass das vorlegende Gericht einen Spruch begehrt, der im Gegensatz zu einer früheren Entscheidung des BVerfG steht.¹⁸ Davon kann aber nicht die Rede sein, wenn die tragenden Gründe einer früheren Entscheidung heute **aus sich heraus** nicht mehr in ihrer ursprünglichen Form herangezogen werden könnten. Dementsprechend formuliert das BVerfG, die Vorlage einer bereits für verfassungsgemäß erklärten Norm sei „schon deshalb“ zulässig, weil das vorlegende Gericht einen Wandel der Rechtsanwendung dargelegt habe.¹⁹ In anderen Entscheidungen ist davon die Rede, die erneute Vorlage sei „jedenfalls“ bei Auftreten neuer und erheblicher tatsächlicher oder rechtlicher Gesichtspunkte zulässig.²⁰

II. Keine Bindung an die Rechtsprechung des BVerfG zur Hinzurechnung von Entgelten für Zinsen

Eine Bindungswirkung tritt schon deshalb nicht ein, weil sich die **einfachgesetzliche Rechtslage geändert** hat, so dass die tragenden Gründe der früheren Entscheidung ihren Sinn verloren haben.

In der grundlegenden Entscheidung zur Gewerbesteuer vom 13. Mai 1969 führt das BVerfG aus:

„Es entspricht dem Wesen der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer, dass der Betrieb als solcher, losgelöst von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger, von der Steuer erfasst wird. Deshalb hat der Gesetzgeber auf die objektive Wirtschaftskraft, die wirtschaftli-

¹⁶ St. Rspr.; vgl. nur BVerfGE 78, 38 (48) m.w.N.

¹⁷ Bethge, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, 2012, § 31, Rn. 100 im Anschluss an Jestaedt, Grundrechtsentfaltung im Gesetz, 1999, S. 375 f.

¹⁸ BVerfG vom 29.6.2004, 2 BvL 8/02, Rz. 37.

¹⁹ BVerfGE 39, 169 (181 f.).

²⁰ BVerfGE 84, 348 (358).

che Ertragsfähigkeit abgestellt, wie sie durch den erzielten Ertrag und die Mittel, die zur Erzielung dieses Ertrags eingesetzt werden, repräsentiert wird (BVerfGE 21, 54 (65)). Sollen aber das im Gewerbebetrieb arbeitende Kapital und der aus dem Gewerbebetrieb erzielte Ertrag erfasst werden, so erscheint es als systemgerecht, wenn auch das Fremdkapital und die auf das Fremdkapital entfallenden Nutzungen dem Betriebsvermögen bzw. dem Betriebsertrag zugerechnet werden.

Das BVerfG hat es unter dem Blickpunkt des Art. 3 Abs. 1 GG als sachgerecht anerkannt (BVerfGE 13, 331 (348); 19, 101 (112); 21, 54 (65 f.)), dass die Gewerbesteuer u. a. den Gemeinden generell einen Ausgleich für die durch das Vorhandensein von Gewerbebetrieben verursachten besonderen Lasten bieten soll (Äquivalenzprinzip). Dann ist es auch sachgerecht, dass Gewerbekapital, Ertrag und Lohnsumme als Anhaltspunkte für die Größe eines Betriebs und damit für den Umfang der durch den Betrieb verursachten Lasten verwendet werden. Deshalb braucht für die Gewerbesteuer nicht berücksichtigt zu werden, ob und in welchem Umfang ein Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital ausgestattet ist, also ob die Erträge mit Fremd- oder Eigenkapital erzielt werden.“²¹

Diese Rechtfertigung der Ungleichbehandlung beruht auf **zwei Annahmen, die heute nicht mehr gegeben** sind. Zum einen wird geprüft, ob die Hinzurechnungen eine folgerichtige Umsetzung des Objektsteuerprinzips darstellen. Zum anderen wird das Objektsteuerprinzip selbst mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt.

Die Ausführungen zur folgerichtigen Umsetzung des **Objektsteuerprinzips** haben für die gegenwärtige Rechtslage keine Bedeutung. Spätestens mit dem Wegfall der Gewerbekapitalsteuer sind die Ausführungen des BVerfG auf die heutige Ausgestaltung der Gewerbesteuer nicht mehr übertragbar. Dies sieht im Übrigen auch das BVerfG so, ohne dass die grundlegenden strukturellen Änderungen allerdings bisher entscheidungserheblich geworden wären²² (siehe dazu noch unten unter Teil 4 A. III. 1. a), S. 19 ff.).

Der zitierten Entscheidung des BVerfG im 26. Band, S. 1 ff kann nicht die Aussage entnommen werden, die Hinzurechnungen seien generell verfassungsgemäß. Vielmehr sind sie lediglich deshalb als verfassungsgemäß angesehen worden, weil sie im Einklang mit anderen damaligen Elementen standen und daher Ausdruck einer systemgerechten Ausgestaltung der Gewerbesteuer waren. Mit dem Wegfall der anderen damaligen Elemente entfällt aber die Bindungswirkung der Entscheidung, weil die Begründung sich auf eben diese Elemente stützt. Die Aussage, dass eine Regelung „systemgerecht“ sei, kann nach grundlegenden strukturellen Änderungen des Systems keinen Bestand mehr haben.

Insofern gilt nichts anderes als bei der Entscheidung vom 21. Dezember 1966 zur Lohnsummensteuer, wo schon der Leitsatz („Die **geltende** Regelung der Lohnsummensteuer verstößt

²¹ BVerfGE 26, 1 (10 f.).

²² Vgl. BVerfGE 120, 1 (3 f., 40).

nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.“) klarstellt, dass die Lohnsummensteuer lediglich als Element der (damaligen) Gewerbesteuer, nicht aber als solche für verfassungsgemäß erklärt wurde.²³

Auch die Stützung des Objektsteuerprinzips auf das Äquivalenzprinzip ist überholt und kann wegen entgegenstehender späterer Rechtsprechung keine Bindungswirkung entfalten. Damit entfällt zugleich die Rechtfertigung des Objektsteuerprinzips, das seinerseits nur Ausdruck des Äquivalenzprinzips ist²⁴ (siehe dazu unten unter Teil 4 A. III. 1. a) (1), S. 21 f.).

Bereits im Beschluss vom 25. Oktober 1977 hat das BVerfG dem **Äquivalenzprinzip** nur untergeordnete Stellung beigemessen und ihm seine Tauglichkeit als Rechtfertigung der Gewerbesteuer abgesprochen.²⁵ In der Entscheidung vom 15. Januar 2008 hat das BVerfG darauf hingewiesen, dass vor allem die Abschaffung der Lohnsumme und des Gewerbekapitals als Bemessungsgrundlage „die Entwicklung der Gewerbesteuer hin zu einer objektivierten Ertragsteuer verstärkt (hat), was die äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer weiter gemindert haben mag.“²⁶ Damit aber ist zugleich ausgesagt, dass bereits ergangene, tendenziell gegenläufige Entscheidungen keine Bindungswirkung für die heutige Ausgestaltung der Gewerbesteuer entfalten.

Diese Abwendung vom Objektsteuercharakter spiegelt sich auch – darauf hat das BVerfG ebenfalls hingewiesen²⁷ – in der Neufassung des Art. 106 Abs. 6 GG durch den verfassungsändernden Gesetzgeber im Jahr 1997²⁸ wider, der den Begriff „Realsteuern“ durch die Begriffe „Grundsteuer“ und „Gewerbesteuer“ ersetzt hat (siehe dazu unten unter Teil 4 A. III. 1. a) (1), S. 21).

Schließlich ist zu beachten, dass die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 lit. a) GewStG selbst durch die Einführung eines Freibetrags und die Kürzung der Hinzurechnungsanteile Änderungen erfahren hat.²⁹ Es handelt sich daher nicht um dieselbe Vorschrift, über die damals entschieden wurde.³⁰

²³ BVerfGE 21, 54 (Leitsatz und 64 f. – Hervorhebungen nur hier); vgl. Rodi, in: FS Vogel, S. 187 (198 in Fn. 57).

²⁴ Wendt, BB 1987, S. 1257 (1265); zustimmend Flämig, DStJG 12 (1989), S. 33 (39 f.); Gosch, DStZ 1998, S. 327 (328 in Fn. 25).

²⁵ BVerfGE 46, 224 (236 f.); dazu Jachmann, DStJG 25 (2002), S. 195 (210 f.).

²⁶ BVerfGE 120, 1 (40).

²⁷ BVerfGE 120, 1 (39).

²⁸ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 28 und 106), BGBl. I 1997, S. 2470.

²⁹ Zur Bedeutung von Freibeträgen für die Rechtfertigung vgl. BVerfGE 120, 1 (40).

³⁰ Vgl. BVerfGE 92, 91 (107).

III. Keine Bindung an die Rechtsprechung des BVerfG zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen

Für die Rechtsprechung zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen ist ebenfalls zu beachten, dass die Norm des § 8 Nr. 7 GewStG, die Gegenstand der nachfolgend erörterten Entscheidungen war, **keineswegs inhaltsgleich** mit den angegriffenen Normen des § 8 Nr. 1 lit. d) und e) GewStG ist. Die Verminderung der Anteile der Hinzurechnungen unter Ausweitung der hinzuzurechnenden Beträge steht ebenso wie die Einführung eines Freibetrags einer Identität entgegen.

Im Übrigen gibt es zur **Hinzurechnung von Mietzinsen** keine bindende Rechtsprechung des BVerfG. Der **Beschluss vom 29. August 1974** (1 BvR 67/73) entfaltet keine Bindungswirkung gemäß § 31 BVerfGG, weil er nicht vom Senat, sondern vom damaligen Dreierausschuss des I. Senats gefällt wurde. Entscheidungen nach § 93a BVerfGG über die Nichtannahme der Verfassungsbeschwerde (sog. Nichtannahmebeschlüsse; damals Dreierausschuss, heute Kammer) entfalten keine Bindungswirkung.³¹

Der **Senatsbeschluss vom 18. Juni 1975** (1 BvR 528/72) betraf die Hinzurechnungsvorschriften nur in ihrer Gesamtheit. Das BVerfG hat zwar die Hinzurechnungs- und Kürzungsbestimmungen pauschal als Ausdruck des Objektsteuercharakters eingestuft.³² Diese Ausführungen waren für die Entscheidung jedoch nicht tragend. Es handelte sich vielmehr nur um allgemeine Ausführungen zur Gewerbesteuer, die für die Gleichheitsprüfung keine Bedeutung erlangt haben.³³

Das Gleiche gilt für den **Senatsbeschluss vom 25. Oktober 1977** (1 BvR 15/75). Auch dieser Beschluss betraf nicht die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen. Es ging vielmehr allein um die Frage, ob die Gewerbesteuerpflicht selbständiger Handelsvertreter verfassungsgemäß ist. Zwar geht das BVerfG in dieser Entscheidung davon aus, dass sich die Hinzurechnungen insgesamt aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer rechtfertigen ließen;³⁴ dabei handelt es sich aber ebenfalls nicht um tragende Entscheidungsgründe, sondern lediglich um ein **obiter dictum**, das keine Bindungswirkung gemäß § 31 BVerfGG auslöst.³⁵

Auch der **Senatsbeschluss vom 15. Januar 2008** (1 BvL 2/04) erging nicht zu den Hinzurechnungsvorschriften. Zwar hatte das Niedersächsische Finanzgericht u. a. auch die Vorschrift des § 8 GewStG vorgelegt; das BVerfG hat die Vorlage allerdings einschränkend dahingehend ausgelegt, dass nur die Beschränkung der Gewerbesteuer auf Gewerbetreibende un-

³¹ BVerfGE 23, 191 (207); 53, 336 (348). 92, 91 (107); Bethge, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, 2012, § 31, Rn. 84; Rennert, in: Umbach/Clemens, BVerfGG, 1992, § 31, Rn. 68; Knops, KritV 1997, S. 38 (44).

³² BVerfGE 40, 109 (115).

³³ BVerfGE 40, 109 (116 ff.).

³⁴ BVerfGE 46, 224 (237).

³⁵ Vgl. BVerfGE 115, 97 (110); Bethge, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, 2012, § 31, Rn. 84; Knops, KritV 1997, S. 38 (46 f.).

ter Ausschluss der freien Berufe, wie sie in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zum Ausdruck kommt, Gegenstand der Vorlage sei.³⁶ In den Entscheidungsgründen geht es auf die Hinzurechnungen und Kürzungen in den §§ 8 und 9 GewStG gar nicht ein.³⁷

C. Vorlagebegründung

Der Vorlagebeschluss erfüllt die vom BVerfG gestellten Begründungsanforderungen.

Das BVerfG fordert, dass der Vorlagebeschluss aus sich heraus verständlich sein und den Sachverhalt und die rechtlichen Erwägungen erschöpfend darlegen muss.³⁸ Insbesondere muss sich das vorlegende Gericht eingehend mit der Rechtslage unter Heranziehung von Rechtsprechung und Literatur auseinandergesetzt haben.³⁹

Bei Anlegung eines von der Rechtsprechung des BVerfG abweichenden Prüfungsmaßstabs muss es diesen in Auseinandersetzung mit dem BVerfG eingehend begründen.⁴⁰

Im (hier nicht gegebenen⁴¹) Fall einer erneuten Vorlage verlangt das BVerfG, dass „das vorlegende Gericht von der Begründung der früheren Entscheidung ausgeht und neue Tatsachen vorlegt, die geeignet sind, eine von dem früheren Erkenntnis des BVerfG abweichende Entscheidung zu ermöglichen“.⁴² An dieser Rechtsprechung wird mit Hinweis auf die fehlende gesetzliche Stütze dieser Rechtsprechung Kritik geäußert und eine „Mäßigung“ der ungeschriebenen Zulässigkeitsanforderungen gefordert.⁴³ Ungeachtet dieser Kritik gelten die erhöhten Begründungsanforderungen dann nicht, wenn sich die Veränderung der verfassungsrechtlichen Lage aus dem Eintritt neuer Umstände ergibt, die als allgemein bekannt gelten können.⁴⁴ Die Begründungsdichte kann demnach geringer ausfallen, wenn die wesentlichen Argumente bereits in der Fachpresse veröffentlicht sind.⁴⁵ Im Steuerrecht ist dies jedenfalls dann der Fall, wenn „die Vorlage sich auf eine Einschätzung gründet, die nahezu steuerrechtliches Gemeingut geworden ist“.⁴⁶ Das BVerfG führt dazu aus:

„Ist die Fehlentwicklung des ursprünglichen gesetzgeberischen Konzepts derart offenbar und drängt sich die Frage nach der Wahrung der steuerlichen Belastungsgleichheit für Wissen-

³⁶ BVerfGE 120, 1 (2, 22 f.).

³⁷ BVerfGE 120, 1 (24 ff.).

³⁸ BVerfGE 69, 185 (187); 83, 111 (116).

³⁹ BVerfGE 97, 49 (60).

⁴⁰ BVerfG vom 8.1.1999, 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152 (154).

⁴¹ Siehe dazu oben Teil 3 B., S. 5 ff.

⁴² BVerfGE 78, 38 (48); 120, 1 (23) m.w.N.

⁴³ Seer, in: Tipke/Lang, 2012, § 22, Rn. 282.

⁴⁴ BVerfGE 87, 341 (346).

⁴⁵ BVerfGE 90, 145 (167).

⁴⁶ BVerfGE 93, 121 (132).

schaft und Praxis gleichermaßen auf, durfte das vorliegende Gericht davon ausgehen, es könne die eingehende eigene Darstellung der Problematik zur Vermeidung von Wiederholungen durch Berufung auf die ausführlichen, in der Fachpresse veröffentlichten Gründe des obersten Fachgerichts der Finanzgerichtsbarkeit ersetzen.“⁴⁷

Nach diesen Maßstäben unterliegt die Vorlage der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften nur **geminderten Begründungsanforderungen**. Wie ausgeführt,⁴⁸ handelt es sich nicht um einen Fall der erneuten Vorlage. Unabhängig davon kann aber die Kritik an der gegenwärtigen Bemessungsgrundlage als „steuerrechtliches Gemeingut“ gelten. Es herrscht in der Literatur seit langem weitgehend Einigkeit, dass die „gegenwärtige Bemessungsgrundlage in keiner Hinsicht sachgerecht ist.“⁴⁹ Die Kritik an der Bemessungsgrundlage ist in steuerrechtlichen Standardwerken,⁵⁰ im Fachschrifttum⁵¹ und auf zahlreichen Fachtagungen⁵² geäußert worden.

Aber selbst wenn man davon ausginge, dass der Vorlagebeschluss den erhöhten Anforderungen des BVerfG unterliegt, die dieses an eine erneute Vorlage stellt, würde er diesen Anforderungen genügen. Er setzt sich mit Rechtsprechung, Literatur und Gesetzesmotiven sowohl abstrakt (unter B. V.) als auch im Rahmen der konkreten Prüfung der Verfassungsmäßigkeit (unter B. VI.) eingehend auseinander. Das Finanzgericht Hamburg hat, ausgehend von den einschlägigen Entscheidungen des BVerfG, dargelegt, dass die Rechtsprechung des BVerfG selbst von einer **Änderung des Charakters der Gewerbesteuer** ausgeht. Sie habe sich von einer Objektsteuer zu einer objektivierten Ertragsteuer hin entwickelt.⁵³

Bei der Prüfung des Gleichheitssatzes geht das vorliegende Gericht von der Rechtsprechung des BVerfG zu abgestuften Anforderungen des Gleichheitssatzes aus und wendet diese auf die streitgegenständlichen Hinzurechnungsvorschriften an. Entgegenstehende Rechtsprechung des BVerfG, die etwa die Hinzurechnungen dem weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum zuweisen würde, gibt es hierzu nicht. Schließlich erfolgt die Rechtfertigungsprüfung in Auseinandersetzung mit der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG zum Objektsteuer- und Äquivalenzprinzip.

Das vorliegende Gericht hat seine Überzeugung daher nicht – wie der BFH in seinem jüngsten Beschluss vom 16. Oktober 2012 annimmt⁵⁴ – lediglich an die Stelle derjenigen des BVerfG

⁴⁷ BVerfGE 93, 121 (133).

⁴⁸ Siehe dazu oben Teil 3 B., S. 5 ff.

⁴⁹ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2000, S. 1156.

⁵⁰ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2000, S. 1132 ff.

⁵¹ Vgl. nur Wendt, BB 1987, S. 1257 ff.; Gosch., DStZ 1998, S. 327 ff. und die zahlreichen Beiträge im Beihemer zur DStR 2009.

⁵² Flämig, DStJG 12 (1989), S. 33 (50 ff.); Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9 (40 f.); dies., DStJG 25 (2002), S. 195 ff.; Roser, DStJG 35 (2012), S. 189 ff.; Bier, DStJG 35 (2012), S. 219 ff.

⁵³ BVerfGE 120, 1 (3).

⁵⁴ BFH vom 16.10.2012, 1 B 128/12, Rz. 10.

gesetzt. Dies ergibt sich schon daraus, dass das BVerfG in seiner neueren Rechtsprechung ausdrücklich offengelassen hat, inwiefern die ältere Rechtsprechung im Hinblick auf die Änderungen der Gewerbesteuer, insbesondere durch die Erhöhung der Gewerbesteuerfreibeträge und die Abschaffung der Lohnsumme und des Gewerbekapitals als Bemessungsgrundlage, noch Bestand hat.⁵⁵ Das BVerfG geht damit, anders als der I. Senat des BFH, davon aus, dass die Bemessungsgrundlage und somit die Hinzurechnungsvorschriften einer von der Gewerbesteuer als solchen getrennten Prüfung zugänglich sind.

Das vorliegende Gericht stützt sich daneben maßgeblich auf eine vom BVerfG bisher offengelassene Frage, nämlich die Geltung des objektiven Nettoprinzips für die Gewerbesteuer als „objektivierter Ertragsteuer“⁵⁶, das eine Besteuerung nach der Ist-Leistungsfähigkeit gebietet. Seine Ausführungen dazu stehen daher auch nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung des BVerfG, sondern vermögen zu deren Fortentwicklung beizutragen.

Nicht maßgeblich ist schließlich, dass das vorliegende Gericht keine konkreten Angaben zu den tatsächlichen Veränderungen durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vorlegt. Mit seiner Darlegung, dass die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe und der Wegfall des Korrespondenzprinzips zu einer zunehmenden Dominanz der Gewerbesteuer als Unternehmensteuer führen, hat es die tatsächlichen Veränderungen hinreichend dargelegt. Eigene Ermittlungen hat es nicht anzustellen.⁵⁷ Dies gilt erst recht im Hinblick darauf, dass solche Ermittlungen vorliegend nicht möglich waren (**ultra posse nemo obligatur**).

⁵⁵ BVerfGE 120, 1 (40).

⁵⁶ BVerfGE 120, 1 (3).

⁵⁷ Ulsamer, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, 2012, § 80, Rn. 22.

Teil 4

Gutachtliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG (Fragen 2 und 3)

A. Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG

Die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG verstoßen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

I. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.⁵⁸ Er ist nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG **bereichsspezifisch** anzuwenden.⁵⁹

Für das Steuerrecht folgt aus dem Gleichheitssatz das Gebot „steuerlicher Lastengleichheit.“⁶⁰ Dabei räumt das BVerfG dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum ein, der unterschiedlich weit ist, je nachdem, ob es sich um die **Auswahl des Steuergegenstandes** und die Bestimmung des Steuersatzes oder um die Ausgestaltung des mit der Belastungsentscheidung gewählten Ausgangstatbestandes handelt. Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum.⁶¹ Die Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, ist nur durch das Willkürverbot beschränkt. Die getroffene Unterscheidung bedarf lediglich eines sachlichen Grundes, „der so erheblich ist, dass die getroffene Unterscheidung bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht als willkürlich angesehen werden kann.“⁶²

Bei der **Ausgestaltung der Belastungsentscheidung** ist die gesetzgeberische Entscheidungsfreiheit hingegen durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt.⁶³

⁵⁸ BVerfGE 120, 1 (29); 125, 1 (17); st. Rspr.

⁵⁹ BVerfGE 75, 108 (157); 93, 121 (134); 110, 274 (292).

⁶⁰ BVerfGE 105, 73 (126).

⁶¹ Vgl. BVerfGE 93, 121 (136); 107, 27 (47); 117, 1 (30).

⁶² BVerfGE 120, 1 (31).

⁶³ Vgl. BVerfGE 105, 73 (125); 107, 27 (46 f.); 116, 164 (180); 117, 1 (30).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Folgerichtigkeitsprinzip gelten für alle Steuerarten.⁶⁴ Die Prinzipien wurden zunächst vornehmlich für das Einkommensteuerrecht entwickelt, jedoch auch auf die Vermögen- und Erbschaftsteuer und auf die Gewerbesteuer übertragen.⁶⁵

II. Ungleichbehandlung durch die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG

Die Hinzurechnungsvorschriften führen zu einer Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte. Dabei können **drei Sachverhaltsgruppen** unterschieden werden, die trotz wesentlicher Gleichheit ungleich behandelt werden.

1. Ungleichbehandlung betroffener und nicht betroffener Gewerbebetriebe

Die Hinzurechnungsvorschriften führen zunächst zu einer Ungleichbehandlung zwischen von diesen Vorschriften betroffenen Gewerbetreibenden und sonstigen Gewerbetreibenden, die keine Schulden oder Miet- und Pachtzinsen als Aufwand tragen. Für sonstige Gewerbetreibende stellt die Gewerbesteuer lediglich eine zusätzliche Ertragsteuer⁶⁶ auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, die diese Einkünfte im Gleichlauf mit der Einkommen- oder Körperschaftsteuer belastet; im Zusammenspiel der Ertragsteuern kommt es lediglich wirtschaftlich zu einem höheren Steuertarif (zur Anrechnung bei Personenunternehmen siehe unten Teil 4 A. II. 3, S. 16). Für von den Hinzurechnungsvorschriften betroffene Gewerbetreibende erweitert sich hingegen der Steuergegenstand; für diese führt die Gewerbesteuer zu einer Besteuerung, die deren Bemessungsgrundlage verbreitert und deren Gesamtsteuerbelastung erhöht.

Zugleich liegt eine Ungleichbehandlung darin, dass eine Hinzurechnung nur insoweit erfolgt, als die Beträge nach § 8 Nr. 1 GewStG in der Summe 100.000 Euro übersteigen. Die darin liegende Begünstigung kleiner und mittlerer Unternehmen⁶⁷ bedarf einer eigenen Rechtfertigung.⁶⁸

2. Ungleichbehandlung von Gewerbebetrieben und sonstigen Betrieben

Eine weitere Ungleichbehandlung verursachen die Hinzurechnungsvorschriften im Hinblick auf Gewerbetreibende einerseits und sonstige Einkünftebezieher andererseits. Während Land- und Forstwirte und freiberuflich Tätige Aufwendungen im Sinne des § 8 Nr. 1 lit. a), d) und e) GewStG (im Rahmen der Einkommensteuer) in Abzug bringen können, müssen Gewerbetreibende diese (im Rahmen der Gewerbesteuer) versteuern. Dies verursacht bei Anrechnungs-

⁶⁴ BVerfGE 117, 1 (30); 110, 274 (297).

⁶⁵ BVerfGE 120, 1 (44 f.); zur Entwicklung Hartmann, BB 2008, S. 2490 (2492).

⁶⁶ So BVerfGE 40, 109 (118).

⁶⁷ Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 80.

⁶⁸ Vgl. BVerfG vom 24.3.2010, 1 BvR 2130/09, Rz. 11 f.; skeptisch wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung im Hinblick auf gewerbesteuerliche Freibeträge allgemein Tipke, Steuerrechtsordnung, Band 2, 2000, S. 1147 f.

überhängen durch Hinzurechnungen im Rahmen des § 35 EStG eine wirtschaftliche Zusatzbelastung des Gewerbetreibenden im Vergleich zu einem ansonsten ertragsgleichen nicht-gewerblichen Unternehmen.

Dass die beiden Gruppen **vergleichbar** sind, hat das BVerfG bejaht: Die freien Berufe, die sonstigen Selbständigen und die Land- und Forstwirte wiesen „zunächst alle Merkmale auf, welche auch die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbetreibenden kennzeichnen.“⁶⁹ In der neueren Rechtsprechung des BVerfG ist geklärt, dass „speziell zu dem Bereich des Belastungsvergleichs im Verhältnis unterschiedlicher Einkunftsarten zueinander (...) jedenfalls die systematische Unterscheidung der Einkunftsarten durch den Gesetzgeber allein eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen kann“.⁷⁰ Nichts anderes kann für die Unterscheidung zwischen verschiedenen einkünftebezogenen Steuerarten gelten.⁷¹ Speziell auch in Bezug auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer hat das BVerfG eine Gesamtbelastungsbetrachtung vorgenommen und dabei die Gewerbesteuer als **zusätzliche Ertragsteuer** bezeichnet.⁷² Für die Gleichheitsprüfung ist nicht die steuersystematische Ausgestaltung der einzelnen Steuern entscheidend, sondern die **Belastungswirkung**; dies gilt für die Prüfung eines legitimen Ziels einer Ungleichbehandlung⁷³ ebenso wie für die Feststellung der Ungleichbehandlung selbst.

Das BVerfG unterzieht die Hinzurechnungen in ständiger Rechtsprechung einer von der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als solcher zu unterscheidenden Prüfung.⁷⁴ Dabei prüft es (noch ohne Rückgriff auf die später entwickelte differenzierte Systematik des Gleichheitssatzes), ob die Hinzurechnungen eine „sachgerechte“ Ausgestaltung der Gewerbesteuer sind. Es stellt darauf ab, dass im am Äquivalenzprinzip ausgerichteten System der Gewerbesteuer Gewerbekapital, Ertrag und Lohnsumme erfasst werden und sich die Hinzurechnungen **in dieses System** einfügen.⁷⁵ Damit stellt das BVerfG klar, dass für die Hinzurechnungen andere, eben an der gesamten Ausgestaltung der Gewerbesteuer orientierte Maßstäbe gelten als für die Rechtfertigung der Gewerbesteuer im Ganzen. Eine solche Prüfung ist auch im Rahmen der jetzigen Ausgestaltung erforderlich und geboten.

Auch der Entscheidung des BVerfG vom 15. Januar 2008 ist zu entnehmen, dass es die Hinzurechnungen nicht als Teil der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung ansieht. Denn das BVerfG hat den Vorlagebeschluss, der sich auch auf die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG bezog,⁷⁶ einschränkend dahingehend ausgelegt, dass nur die „Ungleichbehandlung

⁶⁹ BVerfGE 120, 1 (31).

⁷⁰ BVerfGE 84, 348 (363 f.); 96, 1 (6); 99, 88 (95); 105, 73 (126).

⁷¹ Vgl. BVerfGE 120, 1 (28).

⁷² BVerfGE 40, 109 (118).

⁷³ So BVerfGE 116, 164 (186).

⁷⁴ So schon BVerfGE 26, 1 (7 ff., 9 ff.); vgl. zu diesem Argument BVerfGE 120, 1 (29).

⁷⁵ BVerfGE 26, 1 (11).

⁷⁶ BVerfGE 120, 1 (9).

durch die Besteuerung der Gewerbebetriebe auf der einen und die Freistellung der freien Berufe und sonstigen Selbständigen sowie der Land- und Forstwirtschaft von der Gewerbesteuer auf der anderen Seite“ Gegenstand der Normenkontrolle seien.⁷⁷ Wenn aber die Hinzurechnungen zwangsläufiger Teil der Gewerbesteuer wären, hätte das BVerfG diese Vorschriften in seine Prüfung mit einbeziehen und die Ungleichbehandlung Gewerbetreibender auch durch die Hinzurechnungen untersuchen müssen. Die einschränkende Auslegung kann also nur so verstanden werden, dass die Gewerbesteuer als solche, die Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung war, die Hinzurechnungen eben nicht zwangsläufig umfasst. Die Frage ihrer Verfassungsmäßigkeit stellt sich unabhängig von der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als Ganzes, die Gegenstand des Vorlagebeschlusses des FG Niedersachsen und des Beschlusses des BVerfG vom 15. 1. 2008⁷⁸ war. Der gegenteiligen Ansicht des BFH⁷⁹ kann nicht gefolgt werden. Schon der Hinweis auf die Einschätzung in der Literatur geht ins Leere.⁸⁰ Wenn der BFH sagt, das BVerfG habe die Gewerbesteuer als Objektsteuer verfassungsrechtlich anerkannt, so ist damit noch nichts darüber ausgesagt, ob und in welchem Ausmaß sich der Objektsteuercharakter in der **Bemessungsgrundlage** widerspiegeln darf. Denn der Objektsteuercharakter zeigt sich auch in anderen Regelungen der Gewerbesteuer, vor allem bei der Bestimmung der sachlichen Steuerpflicht und der fehlenden Geltung des subjektiven Nettoprinzips.

3. Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften

Die Hinzurechnungen bewirken zudem eine Ungleichbehandlung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften. Während sich die Hinzurechnungen bei Personengesellschaften wegen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG im Ergebnis grundsätzlich, nämlich bei ausreichenden einkommensteuerrechtlichem Anrechnungspotential wirtschaftlich nicht belastend auswirken, kommt es für Kapitalgesellschaften zu einer höheren definitiven Gesamtsteuerbelastung.⁸¹

Die Ungleichbehandlung durch die Hinzurechnungen tritt zu den ohnehin bestehenden gravierenden Unterschieden in der gewerbesteuerlichen Belastung von Personen- und Kapitalge-

⁷⁷ BVerfGE 120, 1 (22 f.).

⁷⁸ BVerfGE 120, 1.

⁷⁹ Beschluss vom 16.10.2012, 1 B 128/12, Rz. 10.

⁸⁰ Hamsch/Karrenbrock (Ubg 2012, S. 624) vertreten dies nicht; wohl aber Holst, in: Bergemann/Wingler, GewStG, 2012, § 8, Rn. 2; Köster, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 2011, § 8 Nr. 1 lit. a), Rn. 1; dagegen Hey, DStR-Beih. 2009, S. 109 (114 f.).

⁸¹ Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 2009, § 8, Rn. 2; Paus, NWB 2001, Fach 5, S. 1467 (1469, 1471); Bergemann/Markl/Althof, DStR 2007, S. 693 (698); Kossow, DB 2008, S. 1227 ff.; Baumert/Schmidt-Leithoff, DStR 2008, S. 888 (890 f.); Neumann, Ubg 2008, S. 585 (588, 593); Schiffers, Stbg 2001, S. 403 (404, 412 f.); Industrie- und Handelskammer zu Köln, Krisentreiber Gewerbesteuer, 2009, S. 5; PWC/HDE, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf inländische Handelsunternehmen, 2009, S. 12; ungenau hingegen Seer, Diskussionsbeitrag, DStJG 35 (2012), S. 293 f.: Anrechnung nur des „Subjektertragsanteils“.

sellschaften hinzu.⁸² Denn die einkommensteuerliche Ermäßigung bemisst sich gemäß § 35 Abs. 1 EStG nach dem Gewerbesteuer-Messbetrag im Sinne des § 11 GewStG, der seinerseits die Hinzurechnungen mit einschließt (§§ 7 ff. GewStG). Erwirtschaften also eine Personengesellschaft- und eine Kapitalgesellschaft, die gleichermaßen von den Hinzurechnungsvorschriften betroffen sind, einen Ertrag, der bei der Personengesellschaft genügend einkommensteuerliches Entlastungspotenzial schafft, wird nur die Kapitalgesellschaft durch die Hinzurechnungen wirtschaftlich belastet. Lediglich bei Anrechnungsüberhängen werden beide, und selbst hier nur im Ausmaß des Anrechnungsüberhangs, wirtschaftlich gleich belastet.

Bis zu einem (rechnerischen) Hebesatz von 400,9 Prozent, also einer effektiven Gewerbesteuer aller (den Freibetrag von 100.000 Euro überschreitenden) Hinzurechnungsbeträge vor Anrechnung in Höhe von 14,0315 Prozent⁸³, sind Personengesellschaften von den Hinzurechnungen nicht betroffen. Über diesem Hebesatz liegt die effektive Belastung aller Hinzurechnungsbeträge bei 14,0315 Prozentpunkten unterhalb der Belastung von Kapitalgesellschaften. Bei einem Hebesatz von 450 Prozent liegt die effektive Belastung der Hinzurechnungsbeträge bei 15,75 Prozent für Kapitalgesellschaften und bei 1,719 Prozent für Personengesellschaften, bei einem Hebesatz von 500 Prozent bei 17,5 Prozent für Kapitalgesellschaften gegenüber 3,469 Prozent für Personengesellschaften.⁸⁴

Im Ergebnis sind also **Kapitalgesellschaften** von den Hinzurechnungen **definitiv**, Personengesellschaften hingegen nur in bestimmten Konstellationen belastet. Die weitgehende Unabhängigkeit von Hinzurechnungen für die steuerliche Gesamtbelastung von Personengesellschaften lässt sich sowohl im Hinblick auf Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 lit. a) GewStG als auch im Hinblick auf die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 lit. d) und e) GewStG feststellen.⁸⁵

Während die Ungleichbehandlung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Allgemeinen dem Willen des Gesetzgebers entspricht, der **Personenunternehmen** von der Gewerbesteuer vollständig entlasten wollte,⁸⁶ wurde die Ungleichbehandlung durch die Hinzurechnungen im Gesetzgebungsverfahren zum Steuersenkungsgesetz,⁸⁷ das § 35 EStG einführt, übersehen.⁸⁸ Sie bleibt auch nach der Einführung der Begrenzung auf die „tatsächlich zu zahlende“ Gewerbesteuer in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG bestehen; der Vorteil der Personengesellschaften wird lediglich verringert, weil eine (durch gewerbesteuerliche Hinzurech-

⁸² Dazu Beckmann/Schanz, DB 2011, S. 954: gravierende Unterschiede schon unabhängig von der Vorschrift des § 35 EStG.

⁸³ Ermäßigungssubstrahend nach § 35 EStG, der sich als Produkt aus den Faktoren Gewerbesteuerermesszahl (3,5 %), dem Faktor 3,8 und dem wegen der Ermäßigung der Einkommensteuer ebenfalls ermäßigten Solidaritätszuschlag (1,055 %) zusammensetzt.

⁸⁴ Vgl. zu den Berechnungen Kossow, DB 2008, S. 1227 ff. (irrtümlich nicht an vorhergehende Berechnungsgrundlagen anknüpfendes Zahlenbeispiel auf S. 1229; richtig: 493.750 € statt 531.750 € und 69.280 € statt 74.540 €, vgl. S. 1228 f.); zur Methode Marx/Hetebrügge, DB 2007, S. 2381 ff.

⁸⁵ Stollenwerk, GmbH-StB 2007, S. 276 (280), 313 (317).

⁸⁶ Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 65.

⁸⁷ Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl. 2000 I S. 1433; BStBl. 2000 I S. 1428.

⁸⁸ Paus, NWB 2001, Fach 5, S. 1467 (1471).

nungen zunächst mögliche⁸⁹) Überkompensation der Gewerbesteuer ausgeschlossen wird. Die „eigentliche Brisanz“ der rechtsformbedingten Unterschiede in der Gewerbesteuer⁹⁰ zeigt sich demnach in den Hinzurechnungsvorschriften besonders deutlich: Im Zusammenspiel mit der Anrechnung der Gewerbesteuer für Personengesellschaften werden sie zur wirtschaftlichen Sonderbelastung (allein) für Kapitalgesellschaften.⁹¹

Diese Ungleichbehandlung ist trotz ihrem Bezug zum Einkommensteuerrecht **gewerbesteuerlicher Natur**. Es ist unerheblich, dass sich die unterschiedliche Belastung durch die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften nur mittels der einkommensteuerrechtlichen Anrechnungsregelung realisiert. Auch das BVerfG betrachtet die Ausgestaltung der Gewerbesteuer nicht isoliert, sondern im „Regelungssystem von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer.“⁹² Das BVerfG hat daher – in umgekehrter Richtung – die Anrechnungsregeln zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer als solcher herangezogen.⁹³ Für die Gleichheitsprüfung ist nicht die steuersystematische Ausgestaltung der einzelnen Steuern entscheidend, sondern die **Belastungswirkung**; dies gilt für die Prüfung eines legitimen Ziels einer Ungleichbehandlung⁹⁴ ebenso wie für die Feststellung der Ungleichbehandlung selbst. Speziell in Bezug auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer und auf die Gewerbesteuer hat das BVerfG eine solche Gesamtbelastungsbetrachtung vorgenommen und dabei die Gewerbesteuer als zusätzliche Ertragsteuer bezeichnet.⁹⁵ In dieser Gesamtbetrachtung wird die Ungleichbehandlung für Kapitalgesellschaften nur im Rahmen der Gewerbesteuer relevant und kann von ihnen daher nur gegenüber der Gewerbesteuerbelastung geltend gemacht werden.

III. Anforderungen an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen

Art. 3 Abs. 1 GG verwehrt dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Ungleichbehandlungen führen also noch nicht zum Verstoß gegen den Gleichheitssatz, sondern können durch einen „hinreichend gewichtigen Grund“ gerechtfertigt sein.⁹⁶ Die entscheidende Frage ist mit- hin, **welche Qualität** diese Gründe haben müssen, damit sie zur **Rechtfertigung der Ungleichbehandlung geeignet** sind. Diese Frage kann nicht abstrakt, sondern muss im Regelungszusammenhang der zu prüfenden Norm beantwortet werden. Es muss demnach zunächst geklärt werden, welche **grundlegenden Belastungsentscheidungen** der Gesetzgeber bei der Gewerbesteuer getroffen hat, an die er nach dem Gebot der Folgerichtigkeit bei der weiteren Ausgestaltung gebunden ist (dazu nachfolgend 1.). Sodann ist zu prüfen, welchen

⁸⁹ Dazu Ley, KÖSDI 2007, S. 15737 (15739); Schiffers, Stbg 2001, S. 403 (412).

⁹⁰ Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9 (40).

⁹¹ Hey, StuW 2002, S. 314 (316); Lang, DStJG 24 (2001), S. 50 (89).

⁹² BVerfGE 120, 1 (28).

⁹³ BVerfGE 120, 1 (41 ff.).

⁹⁴ So BVerfGE 116, 164 (186).

⁹⁵ BVerfGE 40, 109 (118).

⁹⁶ BVerfGE 100, 138 (174).

Spielraum der Gesetzgeber hat, wenn er von eigenen Sachgesetzlichkeiten abweichen will und welche Prüfungsdichte für die Abweichungsgründe gilt (dazu nachfolgend 2.).

1. Gesetzgeberische Bindung an das objektive Nettoprinzip

Der Gewerbesteuer liegt in ihrer heutigen Ausgestaltung das objektive Nettoprinzip zugrunde. Die Orientierung am Objektsteuerprinzip, auf der auch die frühere (alte) Rechtsprechung des BVerfG aufbaut (dazu nachfolgend a)), ist angesichts gesetzgeberischer Umgestaltungen der Gewerbesteuer nicht mehr gegeben (dazu nachfolgend b)).

a) Rechtsprechung des BVerfG zum Objektsteuerprinzip

(1) Wandel der Rechtsprechung des BVerfG

Das BVerfG hat in seiner Rechtsprechung die Hinzurechnungen (der Dauerschulden) in mehreren Entscheidungen als Elemente des Objektsteuerprinzips angesehen.⁹⁷ Hieraus kann allerdings nicht gefolgert werden, dass das Objektsteuerprinzip im heutigen System der Gewerbesteuer noch die gesetzgeberische Grundentscheidung widerspiegelt.

Zeitlich vor der später entwickelten, zwischen Bestimmung und Ausgestaltung des Steuergegenstandes differenzierenden Dogmatik des Gleichheitssatzes im Steuerrecht⁹⁸ äußert sich das BVerfG in seiner Entscheidung vom 13. Mai 1969 der Sache nach zu den Anforderungen, die an die Objektsteuer gestellt werden müssen, um diese als gesetzgeberische Belastungsentscheidung anzusehen: Zwar sei der Gesetzgeber nicht zu einer „reinen“ Verwirklichung des Objektsteuerprinzips verpflichtet. Ausschlaggebend sei aber, dass die „Grundstruktur der Steuer erhalten“ bleibe, die darin liege, dass „die entscheidenden Besteuerungsmerkmale – Ertrag, Kapital und Lohnsumme – objektive Gegebenheiten des Betriebes sind.“⁹⁹ Ausgehend von dieser verfassungsgerichtlichen Vorgabe ist aber die Grundstruktur der Gewerbesteuer als Objektsteuer nach dem Wegfall der Lohnsummen- und der Gewerbekapitalsteuer keineswegs erhalten. Es kann vielmehr eine „schleichende Verfremdung der Gewerbesteuer als Objektsteuer“ festgestellt werden.¹⁰⁰

• Ursprünglicher und heutiger Inhalt des Objektsteuerprinzips

Dies hat auch das BVerfG festgestellt: Die Gewerbesteuer sei lediglich **ursprünglich** als Realsteuer konzipiert gewesen, habe sich aber durch zahlreiche Änderungen hin zu einer **objektivierten Ertragsteuer** entwickelt.¹⁰¹ Auf dieser Basis führt es zu den Hinzurechnungen und

⁹⁷ BVerfGE 26, 1 (10 f.); bestätigt in BVerfGE 42, 374 (384).

⁹⁸ Vgl. insbesondere BVerfGE 84, 239 (268 ff., 271) zur Kapitalertragsteuer.

⁹⁹ BVerfGE 26, 1 (8).

¹⁰⁰ Rodi, in: FS Vogel, 2000, S. 187 (198).

¹⁰¹ BVerfGE 120, 1 (3).

Kürzungen in den §§ 8 und 9 GewStG im Streitjahr 1988 aus, dass diese dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nur Rechnung **trugen**.¹⁰² In dieser rechtsgeschichtlichen Feststellung ist keine Billigung des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer und erst recht nicht dessen Geltung auch für die gesetzgeberische Grundentscheidung im Rahmen der Bemessungsgrundlage zu sehen.¹⁰³ Im Gegenteil ist diese Feststellung eine Fortsetzung der früheren Rechtsprechung zur Begrenztheit des Objektsteuerprinzips: Bereits im Beschluss vom 18. Juni 1975 spricht das BVerfG lediglich vom **überwiegenden** Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer sei „ungeachtet ihres grundsätzlichen Objektsteuercharakters als Zusatz**ertragsteuer** auf das sogenannte fundierte Einkommen konzipiert.“¹⁰⁴

Unklar mag zunächst erscheinen, wie zu verstehen ist, dass das BVerfG die Gewerbesteuer demgegenüber im Rahmen der finanzverfassungsrechtlichen Prüfung des Art. 106 Abs. 6 GG wiederum als (vornehmlich auf den Ertrag gerichtete) Objektsteuer bezeichnet.¹⁰⁵ Dieser Widerspruch lässt sich allerdings dadurch auflösen, dass das BVerfG sehr deutlich gemacht hat, dass sich aus dieser Einstufung keine Folgerungen für die Vereinbarkeit der Gewerbesteuer und ihrer Ausgestaltung mit Art. 3 Abs. 1 GG ableiten lassen.¹⁰⁶ Das BVerfG stuft die Gewerbesteuer lediglich **im Hinblick auf Art. 106 GG** als Objektsteuer ein und weist an mehreren Stellen ausdrücklich darauf hin, dass „weitergehende Aussagen, vor allem zur Vereinbarkeit ihrer (der Gewerbesteuer – d.V.) Ausgestaltung mit anderen steuerverfassungsrechtlichen Prinzipien und mit den Grundrechten“, den Ausführungen zu Art. 106 GG nicht entnommen werden könnten.¹⁰⁷ Die finanzverfassungsrechtliche Rechtfertigung im Rahmen der Regelungen des Art. 106 Abs. 6 GG mache eine Prüfung der gesetzlichen Ausgestaltung der Gewerbesteuer am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG nicht entbehrlich.¹⁰⁸ Die Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz hänge vielmehr von ihrer konkreten Ausgestaltung und von ihrer Einbindung in das System der **anderen einkünftebezogenen Steuern** ab.¹⁰⁹ Dies übersieht der I. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 16. Oktober 2012.¹¹⁰

Dennoch ist die Ablehnung des Realsteuercharakters einerseits und die Bejahung des Objektsteuercharakters andererseits zunächst verwirrend. Eine plausible Erklärung ergibt sich jedoch aus einer begrifflichen Unterscheidung zwischen beiden Begriffen. Ursprünglich konnten die Begriffe Objekt- und Realsteuerprinzip als Beschreibung der Gewerbesteuer weitgehend sy-

¹⁰² BVerfGE 120, 1 (3 f.).

¹⁰³ So aber BFH, Beschluss vom 16.10.2012, 1 B 128/12, Rz. 10; unentschieden Drüen, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 2012, § 2, Rn. 30.

¹⁰⁴ BVerfGE 40, 109 (115 – Hervorhebungen nur hier.).

¹⁰⁵ BVerfGE 120, 1 (27).

¹⁰⁶ So aber offenbar BFH, Beschluss vom 16.10.2012, 1 B 128/12, Rz. 10 mit Hinweis auf BVerfG, ebd.

¹⁰⁷ BVerfGE 120, 1 (27 f.).

¹⁰⁸ BVerfGE 120, 1 (25).

¹⁰⁹ BVerfGE 120, 1 (28).

¹¹⁰ BFH, Beschluss vom 16.10.2012, 1 B 128/12, Rz. 10

nonym verwendet werden.¹¹¹ In der gegenwärtigen Ausgestaltung sind sie hingegen zu unterscheiden. Das **Realsteuerprinzip** beschreibt weiterhin eine Steuer, die an den **Sollertrag** anknüpft, also die Bemessungsgrundlage konkretisiert. Das **Objektsteuerprinzip** hingegen beschreibt lediglich eine Steuer, die an das **Objekt „Gewerbebetrieb“** anknüpft mit den Folgen, dass das subjektive Nettoprinzip nicht gilt und dass sich die sachliche Steuerpflicht am Betrieb und nicht am Betriebsinhaber ausrichtet. Die verbleibenden objektivierenden Elemente äußern sich lediglich in einigen Besonderheiten der Gewerbesteuer, die zur Bemessungsgrundlage keinen Bezug mehr aufweisen, sondern nur durch die Anknüpfung am Betrieb als Gewerbesteuerobjekt bedingt sind. Diese Objektbezogenheit unter Absehung subjektiver Verhältnisse ist alleiniger Ausdruck des Objektsteuercharakters.¹¹² Die Unterscheidung zwischen einem engen und einem weiten, auch realsteuerliche Elemente enthaltenden, Begriff der Objektsteuer fügt sich auch in die Rechtsprechung des BVerfG ein. Nach dessen Umschreibung des Objektsteuerprinzips besagt dies, „das Steuerobjekt selbst (...) soll ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und ihre persönliche Beziehung zum Steuerobjekt erfasst werden.“¹¹³ Danach sind aber lediglich Beziehungen zwischen dem Gewerbebetrieb in Form einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern, nicht aber Leistungen an Dritte als Ausdruck des Objektsteuerprinzips einzustufen.¹¹⁴ Denn die Verwendung (bzw. Nicht-Verwendung) des Betriebskapitals durch Zahlung an Dritte weist nicht auf eine Beziehung des Betriebsinhabers zum Betrieb hin.¹¹⁵ Es ist also notwendig (geworden), beim gegenwärtigen, engen Objektsteuerprinzip (anders als beim Realsteuerprinzip) zwischen den einzelnen Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG zu differenzieren. Der Verfassungsrechtsprechung, die die Hinzurechnungen nur pauschal in ihrer Gesamtheit dem Objektsteuerprinzip zuweist, kann insoweit nichts Gegenteiliges entnommen werden.

Der Objektsteuercharakter, den das BVerfG der Gewerbesteuer zumisst, hindert also nicht daran, die Gewerbesteuer im Rahmen der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung als **Ertragsteuer** einzustufen. Die Gewerbesteuer ist, obgleich Objektsteuer, eine Ertragsteuer.¹¹⁶

- **Verknüpfung von Objektsteuer- und Äquivalenzprinzip**

Eine weitere Stütze findet diese Einordnung in der Rechtsprechungsentwicklung zum Stellenwert des Äquivalenzprinzips. Zwar hat das BVerfG im Jahr 1969 die in den Hinzurechnungsvorschriften liegenden Abzugsverbote damit gerechtfertigt, dass es dem „Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer“ entspreche, dass die wirtschaftliche Ertragsfähigkeit „durch den erzielten Ertrag und die Mittel, die zur Erzielung dieses Ertrags eingesetzt werden, repräsen-

¹¹¹ So immer noch Drüen, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 2012, § 7, Rn. 20; Sarrazin, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 2011, § 2, Rn. 6.

¹¹² Selack, in: Deloitte GewStG, 2009, § 2, Rn. 2; Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (114); a.A. Drüen, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 2012, § 2 GewStG, Rn. 30.

¹¹³ BVerfGE 46, 224 (237); 13, 331 (345); 25, 28 (38).

¹¹⁴ Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (116).

¹¹⁵ Hartmann, BB 2008, S. 2490 (2493).

¹¹⁶ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2000, S. 1142.

tiert wird.“ Die Gewerbesteuer solle „u. a. den Gemeinden generell einen Ausgleich für die durch das Vorhandensein von Gewerbebetrieben verursachten besonderen Lasten bieten (...) (Äquivalenzprinzip). Dann ist es auch sachgerecht, dass Gewerbekapital, Ertrag und Lohnsumme als Anhaltspunkte für die Größe eines Betriebs und damit für den Umfang der durch den Betrieb verursachten Lasten verwendet werden“.¹¹⁷

Das Äquivalenzprinzip ist aber für die Rechtfertigung der Ausgestaltung der Gewerbesteuer überholt. Es wird vom BVerfG seit der Entscheidung vom 25. Oktober 1977 nicht mehr zur Rechtfertigung der **Ausgestaltung** der Gewerbesteuer herangezogen; vielmehr handele es sich nur um eine „pauschale Rechtfertigung der Gewerbesteuer insgesamt“.¹¹⁸ Spätestens seit Einführung der Gewerbesteuerumlage gemäß § 6 des Gesetzes zur Neuordnung der Gemeindefinanzen im Jahr 1969 ist es zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer ungeeignet: „Die Gewerbesteuerumlage muss naturgemäß den Charakter der Gewerbesteuer als einer ausschließlichen Gemeindesteuer beeinträchtigen, so dass auch deshalb das Äquivalenzprinzip zur finanzpolitischen Rechtfertigung und zur Begrenzung der Gewerbesteuer **noch weniger als vor 1969** herangezogen werden kann.“¹¹⁹

Auch in der Entscheidung vom 15. Januar 2008 hat das BVerfG dem Äquivalenzprinzip nur noch Bedeutung für die „pauschale Rechtfertigung“ zugemessen.¹²⁰ Von der Einschränkung in der Entscheidung des BVerfG vom 25. Oktober 1977, dass das Äquivalenzprinzip für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer nicht mehr herangezogen werden könne, ist es seither nicht mehr abgerückt. Lediglich im Rahmen des weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, nicht hingegen im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage, hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 15. Januar 2008 dem Äquivalenzprinzip noch eine begrenzte Bedeutung zugemessen. Im Rahmen der Bemessungsgrundlage bezeichnet es die Gewerbesteuer hingegen durchweg ausdrücklich als **Gewerbeertragsteuer**.

Mit der schwindenden Bedeutung des Äquivalenzprinzips verringert sich auch die Bedeutung des Objektsteuerprinzips, denn das Objektsteuerprinzip ist letztlich nur Ausdruck des Äquivalenzprinzips.¹²¹ Es handelt sich um zwei korrespondierende Aspekte derselben Idee, nämlich den Lastenausgleich (Äquivalenzprinzip) durch eine an objektive Merkmale anknüpfende Besteuerung (Objektsteuerprinzip) gerecht zu verteilen, was dazu führt, dass sich die Höhe der einer Gemeinde verursachten Lasten nach der Größe des Betriebs richten soll. **Nur in diesem Zusammenhang** soll sich der Gesetzgeber daher verschiedener Indizien und auch der Hinzu-rechnung von Finanzierungsentgelten bedienen dürften.¹²²

¹¹⁷ BVerfGE 26, 1 (11).

¹¹⁸ BVerfGE 46, 224 (236); dazu Jachmann, DStJG 25 (2002), S. 195 (210 f.).

¹¹⁹ BVerfGE 46, 224 (236 f.).

¹²⁰ BVerfGE 120, 1 (39).

¹²¹ Wendt, BB 1987, S. 1257 (1265); zustimmend Flämig, DStJG 12 (1989), S. 33 (39 f.): „Rang eines das Äquivalenzprinzip konkretisierenden Prinzips“; Gosch, DStZ 1998, S. 327 (328 in Fn. 25): Objektsteuercharakter komme nur „eine das Äquivalenzprinzip stützende Funktion zu.“

¹²² BFH vom 29.9.1967, VI 393/65, Rz. 19, BStBl. II 1968, 153.

- Die Streichung des verfassungsrechtlichen Begriffs „Realsteuer“

Den Wandel der Gewerbesteuer hin zur Ertragsteuer hat auch der verfassungsändernde Gesetzgeber anerkannt, indem er 1997 den Begriff der „Realsteuern“ in Art. 106 Abs. 6 GG durch die Begriffe „Grundsteuer und Gewerbesteuer“ ersetzt hat.¹²³ Dies geschah unter dem ausdrücklichen Hinweis, dass der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer mit Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer zweifelhaft geworden sei: Die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer könne „den Charakter der Gewerbesteuer als Realsteuer (Objektsteuer) in Frage stellen.“¹²⁴ Der Objektsteuercharakter kann daher jedenfalls für die **Rechtfertigung der Bemessungsgrundlage** der Gewerbesteuer **nicht mehr herangezogen** werden.¹²⁵ Dies entspricht der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, das nur bei der kompetenzrechtlichen Prüfung der Gewerbesteuer von einer „vornehmlich am Ertrag ausgerichteten Objektsteuer“ spricht, den Begriff aber im Rahmen der grundrechtlichen Prüfung in schon auffälliger Weise vermeidet.

(2) Aktuelle Aussagen des BVerfG

Die anfängliche Orientierung am Objekt- oder Realsteuerprinzip ist einer Orientierung am **objektiven Nettoprinzip** gewichen, das nunmehr die gesetzgeberische Grundentscheidung darstellt.

Wenig aussagekräftig und unklar ist diesbezüglich, dass sich die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewerbesteuer nach der Rechtsprechung des BVerfG nach der „objektiven Ertragskraft des Gewerbebetriebs“ bemisst.¹²⁶ Damit ist vor allem gemeint, dass die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, wie sie im subjektiven Nettoprinzip zum Ausdruck kommt, für die Gewerbesteuer keine Rolle spielt.¹²⁷ Unter objektiver Ertragskraft ist demnach zunächst das **Einkommen** des Gewerbebetriebs zu verstehen.¹²⁸ Ob jedoch die Formel von der „objektivierten Ertragskraft“ als Konkretisierung der Leistungsfähigkeit im Rahmen der Gewerbesteuer eine Festlegung der gesetzgeberischen Grundentscheidung auf das objektive Nettoprinzip ist („Ertragskraft“), auf das Objektsteuerprinzip („**objektivierte Ertragskraft**“) oder auf eine Mischform beider Prinzipien, ist mit dieser Darstellung der gesetzlichen Ausgestaltung nicht geklärt. Die Formel von der **objektivierten Ertragsteuer** beantwortet die Frage nach der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung nicht, sondern stellt lediglich fest, dass die Gewerbesteuer nicht als reine Ertragsteuer ausgestaltet ist. Ob die Hinzu-

¹²³ Vgl. das umgekehrte, aus der alten Fassung des Art. 106 GG abgeleitete Argument in BVerfGE 21, 54 (65).

¹²⁴ BT-Drs. 13/8348, S. 15.

¹²⁵ Gosch, DStZ 1998, S. 327 (329).

¹²⁶ BVerfGE 116, 164 (186).

¹²⁷ BVerfGE 116, 164 (185 f.).

¹²⁸ Vgl. BVerfG vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, Rz. 57: „Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach der Ertragskraft des Unternehmens“ (Hervorhebungen nur hier).

rechnungen daher Ausnahmen oder aber Ausdruck der Grundentscheidung sind, bleibt danach offen (siehe dazu unten unter Teil 4 A. III. 1. b) (2), S. 27).

Andererseits hat das BVerfG im Beschluss zur Belastungsobergrenze für Einkommen- und Gewerbesteuer ausdrücklich die Einstufung der Gewerbesteuer als Soll-Ertragsteuer abgelehnt; vielmehr zielt sie (wie die Einkommensteuer) gerade darauf ab, „einen tatsächlichen Hinzuerwerb nur einmal im Jahr seiner Entstehung steuerlich zu erfassen“.¹²⁹ Geht man davon aus, dass sich die Leistungsfähigkeit in der Ist-Leistungsfähigkeit konkretisiert, und dass die Ist-Leistungsfähigkeit dem objektiven Nettoprinzip, die Soll-Leistungsfähigkeit dagegen dem Objektsteuer- und Äquivalenzprinzip entspricht,¹³⁰ ergibt sich daraus, dass der Gesetzgeber dem objektiven Nettoprinzip auch für die Gewerbesteuer elementare Bedeutung zumisst.

b) Bestätigung der Ausrichtung am objektiven Nettoprinzip durch eine Gesamtbetrachtung der gewerbesteuerlichen Regelungen

Die Hinzurechnungen als verbleibender Restbestand des ursprünglichen Objektsteuercharakters im Rahmen der Bemessungsgrundlage stellen also – aus Sicht der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage im Übrigen – **Ausnahmefälle** dar. Dies bestätigt eine Gesamtschau der Regelungen zur Ausgestaltung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage. Dazu ist die Gesamtbetrachtung nicht isoliert auf die Ausgestaltung der Gewerbesteuer auszurichten, sondern auf ihre Einbindung in das „Regelungssystem von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer“.¹³¹ Ohne die Hinzurechnungsvorschriften wäre die Entscheidung für das objektive Nettoprinzip ohne weiteres zu bejahen (dazu nachfolgend (1)).

Aber auch unter Geltung der Hinzurechnungsvorschriften führt eine Gesamtbetrachtung letztlich eindeutig zur Orientierung am objektiven Nettoprinzip. Für die gesetzgeberische Grundentscheidung kommt es nicht darauf an, ob die Hinzurechnungen (in ihrer Gesamtheit) Teil des Objektsteuerprinzips sind, sondern ob dieses Prinzip selbst, als dessen Überbleibsel gegenüber einer umfassenden Verwirklichung in der Vergangenheit sie anzusehen sind, heute noch die systematische Orientierung erkennen lassen, die für den Rang einer solchen Grundentscheidung erforderlich ist (dazu nachfolgend (2)).

(1) Objektives Nettoprinzip aus Gesamtschau der gewerbesteuerlichen Regelungen

Das objektive Nettoprinzip, das seine gesetzliche Grundlage in § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG findet, gilt gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG auch im Gewerbesteuerrecht. Die Gewerbesteuer knüpft in ihrer heutigen Ausgestaltung an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb an. Danach unterliegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich nur das **Nettoeinkommen**, nämlich der Saldo aus den Betriebseinnahmen und den Be-

¹²⁹ BVerfGE 115, 97 (109).

¹³⁰ BFH vom 16.10.2012, I R 128/12, Rz. 10.

¹³¹ BVerfGE 120, 1 (28).

triebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) der Besteuerung. Betriebsausgaben sind grundsätzlich steuerlich abziehbar.¹³²

Schon diese vorrangige Anknüpfung an den einkommen- oder körperschaftsteuerlich ermittelten Gewinn weist auf die gesetzgeberische Orientierung am objektiven Nettoprinzip hin.¹³³ Das BVerfG hat zwar bereits in frühen Entscheidungen das gegenüber Lohnsumme und Gewerbekapital größere Gewicht des Ertrags im Rahmen der Bemessungsgrundlagen festgestellt, ohne vom Objektsteuercharakter abzurücken; dies geschah allerdings nur unter Hinweis auf die neben dem Gewerbeertrag bestehenden Elemente des Gewerbekapitals und der Lohnsumme sowie auf Art. 106 GG a.F.¹³⁴ Mit deren Wegfall erlangt diese vornehmliche Orientierung am Ertrag für die Ermittlung der gesetzgeberischen Grundentscheidung daher ein entschieden höheres Gewicht.

Neben den bereits erwähnten Umgestaltungen durch die Gewerbesteuerumlage sowie den Wegfall der Lohnsumme und des Gewerbekapitals als Bemessungsgrundlage hat sich die klassische Gewerbesteuer durch die Freibeträge und -grenzen, die geminderten „verobjektivierenden“ Hinzurechnungen, „namentlich der Dauerschuldentgelte und des Fremdkapitals“, immer mehr vom Leitgedanken einer Objektsteuer entfernt.¹³⁵

Insbesondere seit dem Wegfall der Gewerbekapitalsteuer kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass das Objektsteuerprinzip der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung zugrunde liegt. Mit ihrer Abschaffung wurde ein „konstitutives, den Typus Gewerbesteuer charakterisierendes Strukturelement aufgegeben.“¹³⁶ Das BVerfG hat offen gelassen, ob diese Änderungen mit struktureller Bedeutung noch Raum lassen für das Äquivalenzprinzip (im Rahmen der Bemessungsgrundlage); es hat diesbezüglich lediglich festgestellt, der grundlegende Typusunterschied zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen sei durch die Änderungen im Recht der Gewerbesteuer nicht entfallen.¹³⁷

Neben diesen **Änderungen struktureller gewerbesteuerlicher Elemente** zeigen (nicht minder bedeutsame) **Einzelregelungen** die Ausrichtung des Gesetzgebers am objektiven Nettoprinzip unter Abkehr vom Objektsteuerprinzip:

- Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG widerspricht dem Objektsteuerprinzip.¹³⁸ Schon die Tarifiermäßigung des bis 2007 geltenden

¹³² BVerfGE 127, 224 (247) m.w.N.

¹³³ Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (115).

¹³⁴ BVerfGE 21, 54 (64 f.).

¹³⁵ Gosch, DStZ 1998, S. 327 (328 f.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2000, S. 1149; Rodi, in: FS Vogel, 2000, S. 187 (198).

¹³⁶ Rodi, in: FS Vogel, 2000, S. 187 (198).

¹³⁷ BVerfGE 120, 1 (40).

¹³⁸ Rodi, FS Vogel, 2000, S. 187 (198).

§ 32c EStG¹³⁹ ließ sich nicht rechtfertigen, wenn die Gewerbesteuer tatsächlich Objektsteuer sein sollte.¹⁴⁰ Vielmehr zeigt sich darin, dass die Gewerbesteuer als zusätzliche Ertragsteuer für Kapitalgesellschaften konzipiert ist.¹⁴¹ Damit betreffen die Hinzu-rechnungsregelungen im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung aber nur einen Teil der Steuerpflichtigen; dies genügt nicht, um in ihnen eine gesetzgeberische Grund-entscheidung zu erkennen (siehe dazu unten unter Teil 4 A. III. 1. b) (2), S. 27).

- Einen eklatanten Widerspruch zum Objektsteuerprinzip bildet auch die Vorschrift des § 4 Abs. 5b EStG; denn als Objektsteuer müsste die Gewerbesteuer Betriebsausgabe sein.¹⁴² Die Vorschrift dient auch nicht, wie vom Gesetzgeber bekundet, Vereinfachungszwecken, sondern ist rein fiskalisch motiviert.¹⁴³
- Der Ausschluss des Verlustvortrags gemäß §§ 10a Satz 8, 2 Abs. 5 GewStG im Falle fehlender Unternehmeridentität passt nicht zu einer Steuer, die am Objekt Gewerbebetrieb ausgerichtet ist, weil er auf den Inhaber des Gewerbebetriebs abstellt.¹⁴⁴
- Auch die Aufgabe des Korrespondenzprinzips¹⁴⁵ steht der Annahme entgegen, das Objektsteuerprinzip sei die gesetzgeberische Belastungsentscheidung. Darin mag für sich genommen kein Verfassungsverstoß zu sehen sein.¹⁴⁶ Allerdings liegt darin ein In-diz dafür, dass die Gewerbesteuer nach ihrer Belastungsentscheidung keine Objekt-sondern eine Ertragsteuer ist. Denn aus Sicht des Objektsteuerprinzips ist es wider-sprüchlich, eine Zahlung beim Leistenden und beim Empfänger als steuerbare Er-tragskraft einzustufen.¹⁴⁷ Damit zeigt sich, dass der Gesetzgeber hier vom Objekt-steuerprinzip im Sinne einer Sollertragsbesteuerung abgerückt ist.

In ihrer Gesamtheit verbieten es diese Regelungen, heute noch im Rahmen der Bemessungs-grundlage vom Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zu sprechen. Die Gewerbesteuer ist (inzwischen) von der gesetzgeberischen Grundentscheidung her – wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer – eine am Ist-Ertrag anknüpfende Ertragsteuer.¹⁴⁸ Auch im Gewerbesteuer-

¹³⁹ Gesetz vom 13.12.2006, BGBl. 2006 I S. 2878; vgl. § 52 Abs. 44 EStG.

¹⁴⁰ Gosch, DStZ 1998, S. 327 (329).

¹⁴¹ Jachmann, DStJG 25 (2002), S. 195 (205); Jachmann, DStR-Beihefter 2009, S. 129 (129 in Fn. 2).

¹⁴² Bode, in: Kirchhof, EStG, 2012, § 35, Rn. 237; Montag, in: Tipke/Lang, 2012, § 12, Rn. 20, 28; Hey, in: Tipke/Lang, 2012, § 3, Rn. 5 in Fn. 4; Hartmann, BB 2008, S. 2490 (2494).

¹⁴³ Vgl. Fehling, NWB 2007, Fach 5, S. 1617 (1627); Ott, StuB 2007, S. 563, die die bekundete gesetzgeberische Absicht, die aufwendige Berechnung zu vereinfachen, mit Verweis auf Berechnungen in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/4841, S. 40 – Finanztableau) zu Recht für vorgeschoben halten.

¹⁴⁴ Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (115) im Anschluss an Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 286; Flämig, DStJG 12 (1989), S. 33 (54 f.).

¹⁴⁵ Vgl. § 8 Nr. 7 GewStG a.F.

¹⁴⁶ Hartmann, BB 2008, S. 2490 (2496); zu Dauerschuldzinsen BVerfGE 26, 1 (12).

¹⁴⁷ Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (116 f.); Fehling, NWB 2007, Fach 5, S. 1617 (1624).

¹⁴⁸ Jachmann, DStJG 25 (2002), S. 195 (206 f.).

recht gilt demnach das objektive Nettoprinzip.¹⁴⁹ Die Hinzurechnungen sind somit Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip, da sie als Abzugsverbote einzustufen sind.

(2) Hinzurechnungen als Ausdruck einer gegenläufigen, zweiten Grundentscheidung?

Allerdings sind die Hinzurechnungen nach wie vor bestehender Bestandteil der Gewerbesteuer. Verfehlt wäre es aber, bereits daraus eine Grundentscheidung gegen das objektive Nettoprinzip und für das Objektsteuerprinzip abzuleiten.¹⁵⁰ Vielmehr sind die Hinzurechnungen als **Fremdkörper** in einer sich immer mehr zu einer Ertragsteuer entwickelnden Gewerbesteuer anzusehen. Bereits 1998 schrieb Gosch: „(Spätestens) mit der Abschaffung der Kapitalsteuer hat die verbliebene Gewerbeertragsteuer sich letzten Endes (...) doch zu einer reinen Ertragsteuer hin entwickelt und ist zu einer solchen geworden. Die Systembrüche zur reinen Lehre der ‚Äquivalenzsteuer‘ sind zu offensichtlich, die verbliebenen ‚verobjektivierenden‘ Besteuerungssonderheiten, also insbesondere die Hinzurechnungen und Kürzungen gemäß § 8 und § 9 GewStG, zu gering.“¹⁵¹ Mit den eingetretenen Änderungen sind die Hinzurechnungen nicht mehr als Ausdruck von Systemgerechtigkeit anzusehen.¹⁵²

Das BVerfG hat sich in seiner Entscheidung zur Entfernungspauschale damit auseinandergesetzt, welche Anforderungen daran zu stellen sind, einer Regelung den Rang einer gesetzgeberischen Belastungsentscheidung zuzumessen. Dazu sei „ein Mindestmaß an Systemorientierung“ geboten. Nicht „jedwede Ausnahmeregelung“ könne als Teil einer Gesamtkonzeption umfassende gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit genießen.¹⁵³ Insbesondere die innere Widersprüchlichkeit stehe einer übergreifenden gesetzgeberischen Konzeption entgegen; es bedürfe nicht lediglich einer bloßen Behauptung, sondern „greifbarer Anhaltspunkte“ einer folgerichtigen Konzeption.¹⁵⁴ Nicht ausreichend sind fiskalisch motivierte Erwägungen ohne hinreichende Prinzipien- oder Systemorientierung.¹⁵⁵ Dabei hat das BVerfG ausdrücklich offen gelassen, ob es verfassungsrechtlich zulässig wäre, ein weiteres Besteuerungsprinzip neben das objektive Nettoprinzip zu stellen.¹⁵⁶

¹⁴⁹ Hey, BB 2007, S. 1303 (1307) m.w.N.

¹⁵⁰ In diese Richtung aber BFH, Beschluss vom 16.10.2012, 1 R 128/12, Rz. 10.

¹⁵¹ Gosch, DStZ 1998, S. 327 (328).

¹⁵² Hartmann, BB 2008, S. 2490 (2496) zur Hinzurechnungen von Fremdkapitalzinsen; dies gilt für die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen entsprechend; Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (116); Hartmann, in: Bergemann/Wingler, GewStG, 2012, § 1, Rn. 22; a.A. Fehling, NWB 2007, Fach 5, S. 1617 (1630); Ott, StuB 2007, S. 563 (564).

¹⁵³ BVerfGE 122, 210 (242).

¹⁵⁴ BVerfGE 122, 210 (242).

¹⁵⁵ BVerfGE 122, 210 (244).

¹⁵⁶ BVerfGE 122, 210 (241). Wenn in der Regelung zur Entfernungspauschale ihrer Ausgestaltung nach ein gleichrangiges Besteuerungsprinzip zu sehen gewesen wäre, hätte es einer Entscheidung bedurft, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zuzumessen ist (siehe dazu Teil 4 A. III. 1. c), S. 36 f.)

Auch wenn die Entscheidung zur Entfernungspauschale in gewisser Weise den umgekehrten Fall betrifft – nämlich die Ausrichtung auf eine vermeintliche Neukonzeption, während es sich bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen um „Restbestände“ eines vermeintlich noch bestehenden Prinzips handelt –, kann diesen Aussagen entnommen werden, dass sich auch die Hinzurechnungen in das Gesamtkonzept der Gewerbesteuer einordnen lassen müssen.

Der Gesetzgeber selbst sieht aber die Hinzurechnungen gar nicht als Ausdruck eines Gesamtkonzepts an. Die Neuregelung der Hinzurechnungsvorschriften im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 soll vielmehr „die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland erschweren“ und die Gewerbesteuereinnahmen stabilisieren.¹⁵⁷ Die Vorschriften dienen somit nicht der Umsetzung einer gesetzgeberischen Konzeption, sondern verfolgen Lenkungs- und Einnahmewecke. Es sind auch keine konkreten Anhaltspunkte ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Gewerbesteuer wieder dem ursprünglichen Real- oder Objektsteuerprinzip annähern wollte. Vielmehr hat er – wie ausgeführt – die Gewerbesteuer zunehmend am objektiven Nettoprinzip ausgerichtet.

Zudem ist den Hinzurechnungen das vom BVerfG geforderte Mindestmaß an folgerichtiger Ausgestaltung abzusprechen. Personengesellschaften werden von der Gewerbesteuer umfassend, also auch hinsichtlich der Hinzurechnungen entlastet, Kapitalgesellschaften werden ohne Entlastungsmöglichkeit erfasst. Damit ist die Regelung schon in sich nicht (mehr) konsistent. Eine Regelung, die nur für einen Teil der Steuerpflichtigen gilt, kann aber keine gesetzgeberische Grundentscheidung sein.¹⁵⁸

c) Verfassungsrechtliche Bindung an das objektive Nettoprinzip

Wollte man hingegen in den Hinzurechnungen eine zweite gesetzgeberische Grundentscheidung sehen, die neben das objektive Nettoprinzip tritt, käme es darauf an, ob dem der Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips entgegenstehe.¹⁵⁹ Das BVerfG hat diese Frage bisher offen gelassen.¹⁶⁰ Es hat aber anerkannt, dass es eine Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist¹⁶¹, denn leistungsfähig ist der Steuerpflichtige nur durch die Mittel, die ihm tatsächlich zur Verfügung stehen.¹⁶²

¹⁵⁷ Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 1, 32; Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/5491, S. 2.

¹⁵⁸ Vgl. BVerfGE 122, 210 (242, 244); BFH, Beschluss vom 10.1.2008, VI R 17/07, Rz. 104; Wieland, Verfassungsfragen der geplanten Streichung der Pendlerpauschale im Einkommensteuerrecht, 2006, S. 28.

¹⁵⁹ BVerfGE 122, 210 (242).

¹⁶⁰ BVerfGE 81, 228 (237); 107, 27 (48).

¹⁶¹ BVerfGE 116, 164 (185); 122, 210 (233; 127, 224 (248)); s. a. Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (110); Englisch, DStR-Beihefter 2009, S. 92 ff.; Schön, StuW 1995, S. 366 (369); Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9 (12); Lehner, DStR 2009, S. 185 (189); Hennrichs, in: FS Lang, 2010, S. 237 (246); Bier, DStJG 25 (2012), S. 221 (222).

¹⁶² Birk, StuW 2000, S. 329 (331).

Aus dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt, dass der für die Erzielung von Leistungsfähigkeit notwendige Aufwand nicht besteuert werden darf.¹⁶³ Weil solche Aufwendungen nicht mehr zur Disposition des Steuerpflichtigen stehen, können diese Mittel nicht zur Grundlage einer solidarischen Lastentragung gemacht werden.¹⁶⁴ Wo an den wirtschaftlichen Erfolg angeknüpft wird, ist das Nettoprinzip nicht nur ein Gebot „formaler Folgerichtigkeit, sondern materialer Sachgerechtigkeit.“¹⁶⁵

2. Kein weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Bei der Entscheidung über die Hinzurechnungen kommt dem Gesetzgeber kein weiterer Gestaltungsspielraum zu.¹⁶⁶

Für die Beurteilung, ob die Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip gerechtfertigt sind, kommt es darauf an, welchem Rechtfertigungsmaßstab sie unterworfen sind. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.¹⁶⁷ Dabei kommt dem Gesetzgeber im Bereich der Auswahl des Steuergegenstandes ein weiter Gestaltungsspielraum zu, während er im Bereich der Ausgestaltung des Steuergegenstandes einer strengen Rechtfertigungsprüfung am Maßstab der Verhältnismäßigkeit unter Geltung der Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit unterliegt.¹⁶⁸ Das BVerfG stellt für die Festlegung der Prüfungsintensität zum einen auf die konkrete Belastungswirkung (dazu nachfolgend a)), zum anderen auf den Zusammenhang zwischen dem Anknüpfungsgegenstand der Steuer und dem steuerbaren Vorteil des Steuerpflichtigen ab (dazu nachfolgend b)).

a) Strenge Bindung wegen der Belastungswirkung der Hinzurechnungen

Im Hinblick auf die konkreten Belastungswirkungen unterliegt der Gesetzgeber bei einer **Ungleichbehandlung von Personengruppen** regelmäßig einer strengen Bindung. Die strengere Bindung ist jedoch nicht auf personenbezogene Differenzierungen beschränkt. Bei lediglich verhaltensbezogenen Unterscheidungen hängt das Maß der Bindung davon ab, inwieweit die Betroffenen in der Lage sind, durch ihr Verhalten die Verwirklichung der Merkmale zu beeinflussen, nach denen unterschieden wird.¹⁶⁹ Überdies sind dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umso engere Grenzen gesetzt, je stärker sich die Ungleichbehandlung von Perso-

¹⁶³ Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9 (12).

¹⁶⁴ Englisch, DStR-Beihefter 2009, S. 92 (93).

¹⁶⁵ Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (110).

¹⁶⁶ Generell kritisch zum weiten Gestaltungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes Hey, in: Tipke/Lang, 2012, § 3, Rn. 119; Tipke, StuW 2007, S. 201 (208); Englisch, in: FS Lang, 2010, S. 167 (184 ff.).

¹⁶⁷ BVerfGE 110, 274 (291); 117, 1 (30); 120, 1 (29); 122, 39 (52); 125, 1 (17).

¹⁶⁸ BVerfGE 117, 1 (30); 120, 1 (29); Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 2011, Art. 3, Rn. 45 m.w.N.

¹⁶⁹ BVerfGE 88, 87 (96 f.).

nen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann.¹⁷⁰ Zudem ist das wirtschaftliche Gewicht der Ungleichbehandlung zu berücksichtigen.¹⁷¹

Nach dieser Maßgabe unterliegt der Gesetzgeber einer **strengen Bindung** an den Gleichheitssatz.

- **Hinzurechnungen bei betroffenen Gewerbetreibenden**

Im Hinblick auf die Ungleichbehandlung betroffener gegenüber nicht betroffenen Gewerbetreibenden knüpfen die Hinzurechnungen zwar nicht an Personenmerkmale, sondern an ein Verhalten, nämlich die Aufnahme von Krediten oder den Abschluss von Miet- und Pachtverträgen an. Vor allem die Hinzurechnungen von Mieten und Pachten sind jedoch stark branchenabhängig und damit nicht durch freie unternehmerische Entscheidungen, sondern durch Marktverhältnisse bedingt.¹⁷² Und selbst ein Betrieb, der über sein Verhalten frei von äußerlichen Gegebenheiten entscheiden kann, macht damit von seinen Grundrechten aus Art. 12 und 14 GG Gebrauch. In beiden Fällen unterliegt der Gesetzgeber also trotz der verhaltensbezogenen Unterscheidung einer strengen Bindung des Gleichheitssatzes.

- **Hinzurechnungen nur bei Gewerbetreibenden**

Die Geltung der Hinzurechnungstatbestände nur für Gewerbetreibende ist eine personenbezogene Unterscheidung. Ob eine Tätigkeit als gewerblich qualifiziert wird, wird nicht vom Ausübenden durch sein Verhalten, sondern rechtlich (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) bestimmt. Jedenfalls aber sind die Hinzurechnungen auch innerhalb dieser Vergleichsgruppe von den Gewerbetreibenden nicht generell zu beeinflussen und haben im Übrigen die gleiche freiheitsrechtliche Bedeutung wie in der Vergleichsgruppe betroffener zu nicht betroffenen Gewerbetreibenden; insofern gelten die dortigen Ausführungen entsprechend.

- **Hinzurechnungen regelmäßig nur bei Kapitalgesellschaften**

Auch die Sonderbelastung für Kapitalgesellschaften ist eine personenbezogene, im Übrigen auch freiheitsrechtlich relevante Unterscheidung.

Daneben unterwirft auch das Gewicht der Ungleichbehandlung die Hinzurechnungsvorschriften strengen verfassungsrechtlichen Grenzen. Das besondere Gewicht zeigt sich auch darin, dass das BVerfG in umgekehrter Richtung das Gewicht der Ungleichbehandlung durch die

¹⁷⁰ St. Rspr.; BVerfGE 82, 126 (146); 88, 87 (96 f.); 111, 160 (169 f.); Kischel, in: Epping/Hillgruber, GG, 2012, Art. 3, Rn. 48; dies gilt auch im Bereich des Steuerrechts, vgl. BVerfGE 112, 268 (280); Wernsmann, NJW 2000, S. 2078 ff.; Hey, DStR 2009, S. 2561 (2567).

¹⁷¹ BVerfGE 120, 1 (41 ff.).

¹⁷² Vgl. DIHK/HDE, Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer, 2007, S. 1; Schemmel, Karl-Bräuer-Institut, Nr. 55, 2008, S. 16.

Gewerbsteuer, „soweit es für Gewerbetreibende in der Form von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in der Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer neben der Einkommensteuer zu sehen ist“, wegen der Anrechnungsregeln als gering eingestuft und daraus **erst recht** die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als solcher abgeleitet hat:¹⁷³ Der Ungleichbehandlung durch die Erhebung der Gewerbesteuer käme wegen der einkommensteuerrechtlichen Anrechnung nur geringes Gewicht zu, weshalb ihre Erhebung nicht willkürlich sei.¹⁷⁴ Umgekehrt muss dann aber der Sonderbelastung der Kapitalgesellschaften durch die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ein umso größeres Gewicht zukommen, das den Gesetzgeber einer strengen Bindung unterwirft; denn wenn die einkommensteuerliche Anrechnung der Gewerbesteuer diese im Ganzen zu rechtfertigen vermag, kann die Nicht-Anrechnung bei einem Teil der Steuerpflichtigen nicht dem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unterfallen. Auch steht dem Steuerpflichtigen keine Ausweichoption zur Verfügung, die der Ungleichbehandlung ein geringeres Gewicht verliehe. Eine Ausweichoption kann nach der Rechtsprechung des BVerfG nur dann belastungsmindernd wirken, 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.“¹⁷⁵ Ein Wechsel der Rechtsform ist dem Steuerpflichtigen aber nicht zumutbar.

b) Kein anknüpfungsfähiger steuerbarer Vorteil der besteuerten Gruppen

Für die Abgrenzung zwischen Auswahl und Ausgestaltung des Steuergegenstandes – und damit für die Intensität der gesetzgeberischen Bindung – stellt das BVerfG ergänzend auf den **Bezug der Regelungen zum Steuergegenstand** ab. Dazu führt es aus:

„Die Entscheidung darüber, ob die Einbeziehung einer Personengruppe oder eines Sachverhalts in den Anwendungsbereich eines Steuergesetzes zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Steuergegenstands zählt, bei der dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes ist mit der Folge der engeren Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und der 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, dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen.“¹⁷⁶

In Anwendung dieses Abgrenzungskriteriums hat das BVerfG die Gewerbesteuer als solche – trotz ihrer Eigenschaft als zusätzlicher Ertragsteuer – als Auswahl des Steuergegenstandes

¹⁷³ BVerfGE 120, 1 (41 ff.).

¹⁷⁴ BVerfGE 120, 1 (42 f.).

¹⁷⁵ BVerfGE 120, 1(53).

¹⁷⁶ BVerfGE 120, 1 (30).

eingestuft, bei der dem Gesetzgeber ein weiter, nur durch das Willkürverbot begrenzter Gestaltungsspielraum zukommt. Das BVerfG hat dazu ausgeführt, dass Gewerbetreibende gegenüber Selbständigen und Land- und Forstwirten „Unterschiede in der Typik“ aufwiesen, an die die Gewerbesteuer anknüpfe. Den Gewerbetreibenden sei es nämlich möglich, ihre Produktion durch zusätzlichen Einsatz von Kapital und Arbeitskräften zu steigern, während die berufliche Qualifikation, individuelle Begabung und Grund und Boden der nicht gewerblich Tätigen auf diese Weise nicht gesteigert werden könne.¹⁷⁷ Auf diese Einschätzung bezieht sich wohl der Begriff des „steuerbaren Vorteils“, den das BVerfG in diesem Zusammenhang verwendet.¹⁷⁸

Auf die Hinzurechnungstatbestände kann diese Rechtsprechung aber nicht übertragen werden. Dies zeigt sich schon daran, dass das BVerfG anerkannt hat, dass der Gesetzgeber freie Berufe und Gewerbetreibende einheitlich einer betrieblichen Ertragsteuer unterwerfen könnte.¹⁷⁹ Im Rahmen einer solchen Besteuerung wäre es aber offenkundig eine Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes, lediglich Gewerbetreibenden ihre Finanzierungsentgelte hinzuzurechnen, sonstigen Unternehmen hingegen nicht. Bereits deshalb wäre es verfehlt, die Hinzurechnungen der Auswahl des Steuergegenstandes zuzuweisen. Die Hinzurechnungen sind vielmehr bei Anwendung dieses Kriteriums als Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes einzustufen mit der vom BVerfG postulierten Folge einer strengen gleichheitsrechtlichen Bindung des Gesetzgebers.

Im Hinblick auf die erste Vergleichsgruppe – die Ungleichbehandlung im Vergleich zu anderen, von den Regelungen nicht betroffenen Gewerbetreibenden – liegt schon kein Vorteil betroffener gegenüber nicht betroffenen Betrieben vor. „Ein Betrieb, der mit Fremdkapital arbeiten (muss), hat weder den gleichen Ertrag noch die gleiche Ertragskraft wie ein eigenkapitalfinanzierter Betrieb.“¹⁸⁰ Die Hinzurechnungen knüpfen vielmehr an einen Nachteil an, der sich aus den erforderlichen Ausgaben für Finanzierungsentgelte sowie für Mieten und Pachten ergibt.

Auch die Hinzurechnungen bei Gewerbetreibenden gegenüber der Abzugsfähigkeit der Hinzurechnungsbeträge für sonstige Betriebsinhaber schöpfen keinen steuerbaren Vorteil ab, den allein Gewerbetreibende genießen. Alle Unternehmer haben die Möglichkeit, Gegenstände oder Grund und Boden anzumieten und nutzen diese Möglichkeit. Gleiches gilt für den Einsatz von Fremdkapital. Wenn dieser Vorteil hingegen tatsächlich bestünde, müsste er sich auch in einem höheren Gewinn der Gewerbebetriebe niederschlagen und würde durch die Gewerbesteuer als zusätzlicher Ertragsteuer **auch ohne die Hinzurechnungen erfasst**.

Auch die dargestellte Sonderbelastung von Kapitalgesellschaften macht den fehlenden Zusammenhang zwischen Anknüpfungspunkt der Hinzurechnungsbesteuerung und steuerbarem

¹⁷⁷ BVerfGE 120, 1 (31 f.).

¹⁷⁸ Vgl. BVerfGE 120, 1 (30).

¹⁷⁹ BVerfGE 120, 1 (37).

¹⁸⁰ Hey, DStR-Beihemer 2009, S. 109 (116).

Vorteil der belasteten Gruppe deutlich. Ein Vorteil, den Kapitalgesellschaften gegenüber gewerblich tätigen Personengesellschaften genießen, ist nicht ersichtlich.

IV. Keine hinreichend gewichtigen Gründe für die Ungleichbehandlung

Die Hinzurechnungen stellen Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip dar, das der Gesetzgeber nur bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen kann.¹⁸¹ Ein weiterer Gestaltungsspielraum kommt dem Gesetzgeber dabei nicht zu. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden.¹⁸² Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommenssteuer gehört zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen.¹⁸³

Liegen – wie im Fall der Hinzurechnungsvorschriften – mehrere Ungleichbehandlungen vor, muss „die Ungleichbehandlung bezogen auf die jeweilige Vergleichsgruppe durch einen hinreichenden sachlichen Grund gerechtfertigt werden. Lassen sich die einzelnen Ungleichbehandlungen nur durch unterschiedliche Gründe rechtfertigen, dürfen diese Gründe zueinander nicht in Widerspruch stehen, sondern müssen innerhalb eines vertretbaren gesetzgeberischen Konzepts aufeinander abgestimmt sein.“¹⁸⁴

1. Ungleichbehandlung betroffener und nicht betroffener Gewerbebetriebe

Sachliche Gründe – erst recht keine von einigem Gewicht – für die Abweichung vom objektiven Nettoprinzip durch die Ungleichbehandlung betroffener gegenüber nicht betroffenen Gewerbetreibenden sind nicht ersichtlich.

a) Keine Bedeutung des Äquivalenz- und Objektsteuerprinzips im Rahmen der strengen Gleichheitsprüfung

Das Äquivalenzprinzip kann im Rahmen der strengen Prüfung des Gleichheitssatzes von vornherein kein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung sein. Es vermochte lediglich als gesetzgeberische Belastungsentscheidung Wirkung zu entfalten, die ihrerseits nur durch ihre traditionelle Geltung Bestand hatte und als solche im Rahmen des weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums einer gesetzgeberischen Willkür entgegenstand¹⁸⁵ (siehe ausführlich oben unter Teil 4 A. III. 1. a) (1), S. 21 f.). Für die Bemessungsgrundlage kommt dem Äquiva-

¹⁸¹ BVerfGE 81, 228, (237); 107, 27 (48); 122, 210 (234).

¹⁸² BVerfGE 81, 228 (237); 117, 1 (31); 122, 210 (234).

¹⁸³ Vgl. BVerfGE 99, 88 (95); 99, 280 (290); 105, 73 (126); 107, 27 (47); 116, 164 (180 f.); 117, 1 (31).

¹⁸⁴ BVerfGE 116, 164 (181 f.).

¹⁸⁵ Vgl. zum Traditionsargument BVerfGE 120, 1 (32 f.).

lenzprinzip hingegen keine Bedeutung zu. Zudem ist nicht ersichtlich, inwiefern gerade die durch die Hinzurechnungen ausgelösten steuerlichen Mehrbelastungen ein „Äquivalent“ für gemeindliche Leistungen sein sollen.

Entsprechend den obigen Ausführungen zum Objektsteuerprinzip als gesetzgeberischer Belastungsentscheidung (siehe oben unter Teil 4 A. III. 1. a), S. 19 ff.) ist auch der mit dem Äquivalenzprinzip verwandte Objektsteuercharakter kein sachlicher Grund für die Hinzurechnungen. Er verlangt nur die Besteuerung unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Inhabers des Gewerbebetriebs, nicht aber die streitigen Hinzurechnungen. Auch würde die punktuelle Verwirklichung des Objektsteuerprinzips dem Folgerichtigkeitsgebot widersprechen (siehe oben unter Teil 4 A. III. 1. b) (2), S. 27 ff.). Für das Objektsteuerprinzip als Rechtfertigungsgrund gilt das Gleiche wie für das Äquivalenzprinzip: Nur als konsequent verwirklichtes, auf die historische Herkömmlichkeit gestütztes Belastungsprinzip vermag es Ungleichbehandlungen – und auch dann nur vor dem Willkürverbot – zu rechtfertigen, nicht indes als davon losgelöster sachlicher Grund.¹⁸⁶

b) Keine Rechtfertigung durch betriebskapitalbezogene sachliche Gründe

Das Ziel, die Nutzungen des im Betrieb arbeitenden Kapitals zu erfassen und somit durch die vermeintliche Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapital eine Finanzierungsneutralität zu bewirken, ergab nur im Rahmen der ursprünglichen Ausgestaltung der Gewerbesteuer Sinn und stellt unter der gegenwärtigen Ausgestaltung der Gewerbesteuer keinen sachlichen Grund dar. Die Hinzurechnungen sind nur noch als „Restbestände“ des im Rahmen der Bemessungsgrundlage abzulehnenden umfassenden Objektsteuerprinzips anzusehen. Als Ausdruck einer konsequent am Objektsteuerprinzip ausgerichteten Gewerbesteuer mögen sie sachgerecht gewesen sein.¹⁸⁷ Spätestens mit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer gibt es keinen Grund mehr, die Hinzurechnungen als systemgerechtes Abzugsverbot anzusehen,¹⁸⁸ denn das Gewerbekapital wird nun gerade nicht mehr besteuert.¹⁸⁹

Es besteht auch kein Grund, nur das Fremdkapital zu belasten, die Arbeitskraft des Unternehmens (nach Abschaffung der Lohnsummensteuer) und die Finanzkraft des Eigenkapitals (nach Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer) aber nicht. Eine Sonderbesteuerung des Fremdkapitals ist als einzige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip ein „Fremdkörper“ im System der Gewerbesteuer.

¹⁸⁶ Hey, StuW 2002, S. 314 (319).

¹⁸⁷ Vgl. bereits die Begründung zum Entwurf eines Gewerbesteuer-Rahmengesetzes, RT-Drs. IV/1928, Nr. 568, S. 114.

¹⁸⁸ Hartmann, BB 2008, S. 2490 (2496).

¹⁸⁹ Vgl. BVerfGE 26, 1 (11): Es sei sachgerecht, im Rahmen des Äquivalenzprinzips „Gewerbekapital, Ertrag und Lohnsumme als Anhaltspunkte“ für die „von Gewerbebetrieben verursachten besonderen Lasten“ heranzuziehen. Deshalb sei keine Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital geboten.

Zuletzt ist die Regelung auch deshalb schon in sich nicht folgerichtig, weil sie eine Finanzierungsneutralität allein hinsichtlich Kapitalgesellschaften bewirken könnte. Wenn tatsächlich Betriebe, die Fremdkapital verwenden, mit solchen gleichgestellt werden sollen, die Eigenkapital verwenden, müsste dies unabhängig von der Rechtsform gelten.

c) Keine Rechtfertigung durch Lenkungs Zwecke

Die Ungleichbehandlung kann auch nicht durch gesetzgeberische Lenkungs Zwecke gerechtfertigt werden. Das BVerfG hält Lenkungs Zwecke als sachliche Gründe einer Ungleichbehandlung für zulässig, wenn der Gesetzgeber erkennbar die Entscheidung getroffen hat, das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Zwecke zu stellen und sich dies im Tatbestand abzeichnet.¹⁹⁰

Es handelt sich bei den Hinzurechnungsvorschriften nicht um Lenkungs normen.¹⁹¹ Dazu kommt, dass ein beabsichtigter Lenkungseffekt nur Kapitalgesellschaften betrafte. Die unterschiedliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften findet da ihre Grenze, wo der Zweck nicht gerade an Besonderheiten der Rechtsform anknüpft¹⁹² (siehe dazu unten unter Teil 4 A. IV. 3, S. 37). Einen Grund, die Missbrauchsvermeidung lediglich durch Gewerbetreibende in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zu verhindern, gibt es nicht.

Zudem lässt sich aus den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen, dass die Hinzurechnungen der Missbrauchsabwehr dienen sollen; lediglich die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände, nicht aber ihre Geltung als solche wird mit dem Zweck, die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland zu verhindern, begründet.¹⁹³ Im Übrigen ist in der Aufnahme von Krediten oder im Abschluss von Miet- und Pachtverträgen keine Missbrauchsgefahr zu erkennen. Zudem müsste der Steuergesetzgeber „gesondert prüfen, ob er das Handlungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwecke einsetzen darf und will“,¹⁹⁴ wofür keine Anhaltspunkte vorliegen.

2. Ungleichbehandlung von Gewerbebetrieben und sonstigen Betrieben

Auch die Abweichung vom objektiven Nettoprinzip in Form des Abzugsverbots für Gewerbetreibende gegenüber sonstigen Betriebsinhabern ist nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt.

¹⁹⁰ BVerfGE 93, 121 (147 f.), 99, 280 (296 f.); Birk, DStR 2009, S. 877 (880).

¹⁹¹ Der gesetzgeberische Zweck, die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland zu verhindern (Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 1, 30 f.) ist kein Lenkungs-, sondern ein reiner Fiskalzweck.

¹⁹² Lang, Rechtsgutachten zur Mindestbesteuerung, 2004, S. 43 f.

¹⁹³ Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 30 f.

¹⁹⁴ BVerfGE 93, 121 (147).

Das gesetzgeberische Ziel, das Steueraufkommen „stabiler und planbarer“ zu machen und damit wichtige öffentliche Investitionen der Gemeinden zu ermöglichen,¹⁹⁵ ist bereits kein legitimes Ziel einer Ungleichbehandlung.¹⁹⁶ Denn hinter der Stabilisierungsabsicht verbirgt sich der rein fiskalische Zweck der Einnahmenerhöhung, der bei allen Steuertatbeständen gleich einschlägig ist.¹⁹⁷ Der Finanzbedarf des Staates oder eine knappe Haushaltslage reichen für sich genommen nie aus, um eine ungleiche Behandlung zu rechtfertigen.¹⁹⁸ Die Einnahmenerhöhung wird nicht auch in Gestalt einer relativen, lediglich auf „übliche“ Vergleichsjahre bezogenen „Stabilisierung“ zum sachlichen Grund einer Ungleichbehandlung. Aus der Eigenschaft als Gemeindesteuer ergibt sich nichts anderes, da das Ziel der Verstetigung des Steueraufkommens kein spezifisches Interesse der Kommunen darstellt.¹⁹⁹

Darüber hinaus sind die Hinzurechnungen schon nicht geeignet, das gesetzgeberische Ziel zu erreichen; jedenfalls sind sie weder erforderlich noch angemessen.

a) Hinzurechnungen nicht geeignet zur Herstellung der Aufkommensstabilisierung

Für die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen ist von vornherein nicht ersichtlich, wie sich diese stabilisierend auf das Gewerbesteueraufkommen auswirken sollen. Der Gedanke, dass in Zeiten geringerer Gewinne die Miet- und Pachtzinsen der Gewerbebetriebe steigen, ist völlig unplausibel, ebenso die Annahme, Unternehmen schlossen in Krisenzeiten neue, die Miet- und Pachtaufwendungen erhöhende, Verträge ab. Diese Hinzurechnungen bewirken also lediglich eine Erhöhung der Gewerbesteuereinnahmen. Darin liegt aber keine Stabilisierung, sondern lediglich eine „Parallelverschiebung (des Gewerbesteueraufkommens – d.V.) nach oben.“²⁰⁰ Dies zeigt sich auch daran deutlich, dass solche Gewerbebetriebe in Zeiten stabiler Konjunktur nicht weniger Gewerbesteuer zahlen; eine Stabilisierung müsste sie aber in diesen Zeiten entsprechend entlasten. Auch in der Literatur wird nicht vertreten, dass zwischen der Stabilisierung des Gewerbesteueraufkommens und den Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 lit. d) und e) GewStG ein Zusammenhang besteht.

Hinsichtlich der Hinzurechnung der Entgelte für Schulden folgt hingegen ein Teil der Literatur – allerdings pauschal und ohne tiefere Begründung – der Einschätzung des Gesetzgebers.²⁰¹ Aber auch die Hinzurechnung von Entgelten für Schulden lässt sich nicht mit Hinweis auf etwaige Stabilisierungseffekte rechtfertigen. Ein antizyklisches Wachstum der Kreditaufwendungen ist schon im Hinblick auf die niedrigeren Zinsen in Zeiten sinkender Konjunktur sowie die

¹⁹⁵ Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 32.

¹⁹⁶ Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (115 f.).

¹⁹⁷ Vgl. BVerfGE 122, 210 (236 f.); 126, 268 (277).

¹⁹⁸ BVerfGE 122, 210 (233) m.w.N.

¹⁹⁹ Hey, StuW 2002, S. 314 (320).

²⁰⁰ Dorenkamp, in: FS Lang, 2010, S. 781 (789 ff., 792).

²⁰¹ Baumert/Schmidt-Leithoff, DStR 2008, S. 888; Hofmeister, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 2012, § 8 GewStG, Rn. 22.

geringere Bereitschaft seitens der Banken zur Vergabe von Krediten an Gewerbebetriebe mit Verlusten zweifelhaft.²⁰² Darüber hinaus fußt diese Erwartung aber auf der statistisch widerlegten Annahme, Unternehmen würden ihre Kreditaufnahme in Krisenzeiten steigern.²⁰³ Sie beruht wohl auf der Annahme, Unternehmen seien in Zeiten geringerer Gewinne gezwungen, ihre Liquidität durch die Aufnahme von Krediten zu sichern.²⁰⁴ Daraus ließe sich aber nur dann auf eine höhere Kreditaufnahme in Krisenzeiten schließen, wenn die Sicherung der Liquidität der einzige oder auch nur maßgebliche Faktor für die Kreditaufnahme wäre. Tatsächlich erfolgt die Kreditaufnahme jedoch in höherem Maße für Investitionszwecke; die Investitionsbereitschaft von Unternehmen ist aber, wie die Zahlen der Bundesbank belegen, in Krisenzeiten offenbar geringer.

Insgesamt verlaufen die Gewerbesteuereinnahmen unter Geltung der Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 GewStG und die Einnahmen ohne die Hinzurechnungen nahezu parallel.²⁰⁵ Ein nennenswerter Verstetigungseffekt ist nicht ersichtlich. Dem gesetzgeberischen Zweck vermögen sie damit nicht zu dienen: Wenn man dem Gesetzgeber folgt und davon ausgeht, dass öffentliche Investitionen tatsächlich im von ihm angenommenen Maße von stabilen Gewerbesteuereinnahmen abhängen, sind die Schwankungen auch unter Geltung der Hinzurechnungen noch von einem Ausmaß, die jede Investitionsplanung unmöglich macht.²⁰⁶

b) Jedenfalls nicht erforderlich und angemessen

Hinzu kommt, dass das Ziel besser durch eine konjunkturabhängige Anpassung der Hebesätze erreicht werden könnte.²⁰⁷ Damit ist die Regelung nicht erforderlich, da es ein mildereres Mittel gibt, das den verfolgten Zweck nicht nur ebenso gut, sondern besser zu erreichen vermag.

Jedenfalls aber ist der Stabilisierungseffekt der Hinzurechnungen im Promillebereich anzusiedeln²⁰⁸ und damit so verschwindend gering, dass er außer Verhältnis zu den bewirkten Ungleichbehandlungen steht. Insbesondere wirkt die Ungleichbehandlung nicht nur in Zeiten konjunktureller Krisen, in denen eine Erhöhung der Gewerbesteuer deren Stabilisierung dienlich sein könnte, sondern auch in Zeiten hoher Gewerbesteuereinnahmen.

3. Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften

Für die Ungleichbehandlung der durch die Hinzurechnungen endgültig belasteten Kapitalgesellschaften gegenüber den wegen der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer nach § 35 EStG

²⁰² Dorenkamp, FS Lang, 2010, S. 781 (792).

²⁰³ Dorenkamp, FS Lang, 2010, S. 781 (792 f.) mit Zahlen der Deutschen Bundesbank.

²⁰⁴ Vgl. Hofmeister, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 2012 § 8 GewStG, Rn. 22.

²⁰⁵ Vgl. die Schaubilder von Dorenkamp, in: FS Lang, 2010, S. 781 (802 f.).

²⁰⁶ Hartmann, BB 2008, S. 2490 (2496).

²⁰⁷ Dorenkamp, in: FS Lang, 2010, S. 781 (796 ff.).

²⁰⁸ Dorenkamp, in: FS Lang, 2010, S. 781 (799 ff.).

oft gänzlich, jedenfalls aber wesentlich geringer belasteten Personengesellschaften (siehe dazu oben unter Teil 4 A. II. 3, S. 16 f.) gibt es erst recht keinen sachlichen Grund.

Weil die Verfassung keine „vorpositiven“ Vorgaben enthält, ob die verschiedenen Rechtsformen nach ihrer formellen Eigenart ungleich behandelt oder nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise gleich behandelt werden sollen,²⁰⁹ liegt zwar in der „abgeschirmten Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft“ (...) ein mögliches Differenzierungskriterium, (...) das den Gesetzgeber zwar nicht zwingt, bei Ertrags- bzw. Einkommensbesteuerung anhand der Rechtsform zu unterscheiden, es ihm aber auch nicht grundsätzlich verbietet.²¹⁰ Dies vermag jedoch nicht pauschal alle Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen.

So hat das BVerfG die Anrechnungsregelung des § 32c EStG a.F. vor dem Hintergrund der Eigenständigkeit der objektiven Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber der subjektiven Vermögenssphäre ihrer Anteilseigner als zulässige Differenzierung angesehen. Andererseits hat es eine an die Rechtsform anknüpfende Umsatzsteuerbefreiung für gleichheitswidrig erachtet, da die Umsatzsteuer auf die Überwälzung auf den Verbraucher und eine Umsatzsteuerbefreiung folglich auf dessen Entlastung abziele.²¹¹ Auch die Begünstigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG hat das BVerfG nicht als eine durch die abgeschirmte Vermögenssphäre gedeckte Ungleichbehandlung angesehen, sondern einer davon losgelösten Rechtfertigungsprüfung unterzogen.²¹²

Entscheidend ist, dass die Ungleichbehandlung von Kapital- und Personengesellschaften **aufgrund ihrer jeweiligen Besonderheiten** erfolgt.²¹³ Das Steuerrecht ist nur in dem Sinne nicht von Verfassung wegen rechtsformneutral auszugestalten, als es zivilrechtliche Grundentscheidungen im Steuerrecht übernehmen und weiterführen darf.²¹⁴ Die Hinzurechnungen weisen aber zu Besonderheiten der Kapitalgesellschaften, insbesondere der gegenüber ihren Anteilseignern abgeschirmten Vermögenssphäre, keinerlei Bezug auf. Sie bemessen vielmehr die Ertragskraft beider Rechtsformen zunächst gleich. Im Ergebnis aber wird eine Gruppe im Regelfall vollständig entlastet; während die gewerbesteuerliche Vorbelastung der Gewinnausschüttung von Kapitalgesellschaften auch die Hinzurechnungen umfasst, wird der Gesellschafter einer Personengesellschaft von den Hinzurechnungen nicht betroffen.

Die angebliche Gleichstellung von Fremd- und Eigenkapital bewirkt damit eine Schlechterstellung von fremdfinanzierten Kapitalgesellschaften sowohl gegenüber sonstigen Kapitalgesellschaften als auch gegenüber fremdfinanzierten Personengesellschaften.

²⁰⁹ BVerfGE 116, 164 (198, 200).

²¹⁰ BVerfGE 116, 164 (200).

²¹¹ BVerfGE 101, 151 (155 ff.).

²¹² BVerfG vom 24.3.2010, 1 BvR 2130/09, Rz. 11 f.

²¹³ BVerfG vom 24.3.2010, 1 BvR 2130/09, Rz. 10.

²¹⁴ Vgl. BVerfGE 116, 164 (199).

B. Verstoß gegen Art. 14 GG

I. Art. 14 GG als Prüfungsmaßstab des Vorlageverfahrens

Art. 14 GG ist ebenfalls Prüfungsmaßstab des Vorlageverfahrens. Es kommt nicht darauf an, dass das vorlegende Gericht die Frage nach der Verletzung des Art. 14 GG offen gelassen hat. Die vorgelegte Norm wird „unter allen denkbaren verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten Gegenstand des Verfahrens.“²¹⁵

II. Vorgaben des Art. 14 GG für das Steuerrecht

Obwohl es in der Rechtsprechung des BVerfG ungeklärt ist, ob Art. 14 GG das Vermögen als solches schützt,²¹⁶ ist anerkannt, dass Abgaben, die den Steuerpflichtigen „übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen“²¹⁷, verfassungswidrig sind.

Darüber hinaus hat der II. Senat des BVerfG anerkannt, dass Einkommen- und Gewerbesteuer in den Schutzbereich des Art. 14 GG eingreifen, weil sie an den Hinzuerwerb von Eigentum anknüpfen.²¹⁸ Der Eingriff ist am Maßstab des Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG zu rechtfertigen.²¹⁹

III. Eingriff in den Schutzbereich

Der Eingriff in den Schutzbereich durch die vorgelegten Hinzurechnungsvorschriften ist sowohl wegen der übermäßigen Belastungswirkung der Steuer als auch wegen der Anknüpfung an den Hinzuerwerb von Eigentum zu bejahen.

1. Übermäßige Belastungswirkung

Das Verbot der übermäßigen Belastung hat das BVerfG in seiner Vermögensteuerentscheidung konkretisiert:²²⁰ Dem Steuerpflichtigen müsse „ein Kernbestand des Erfolges im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspo-

²¹⁵ BVerfGE 93, 121 (133 f.).

²¹⁶ Dagegen die traditionelle Auffassung des Ersten Senats: BVerfGE 4, 7 (17); 95, 267 (300); tendenziell anders aber 50, 57 (104); dazu Papier, in: Maunz/Dürig, 2012, Art. 14, Rn. 165. Offen gelassen vom Zweiten Senat: BVerfGE 63, 343 (368); 105, 17 (32); 115, 97 (112).

²¹⁷ BVerfGE 14, 221 (241); 63, 343 (368); 95, 267 (301); 105, 17 (32).

²¹⁸ BVerfGE 115, 97 (111).

²¹⁹ BVerfGE 115, 97 (111).

²²⁰ BVerfGE 93, 121 (137); zustimmend insoweit der Erste Senat: BVerfGE 95, 267 (300).

sitionen“ erhalten bleiben.²²¹ Für die Vermögensteuer hat das BVerfG festgestellt, dass eine Steuer auf das (durch Steuern auf Einkommen und Ertrag und bezüglich des konkreten Vermögensgegenstandes auch durch indirekte Steuer) „mehrfach vorbelastete Vermögen“ nur so bemessen werden darf, dass „sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt lässt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann.“²²²

Diese Ausführungen gelten für die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen entsprechend. Die Hinzurechnungen sind ebenso wie die Vermögensteuer darauf angelegt, vermögenswerte Rechtspositionen „jährlich wiederholend unabhängig vom tatsächlichen Ertrag als Besteuerungsobjekt heranzuziehen.“²²³ Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 18. Januar 2006²²⁴ die Aussage im Vermögensteuerbeschluss²²⁵ bestätigt, dass der Vermögensstamm „steuerlich grundsätzlich unangetastet bleiben soll“²²⁶ und dass aus diesem Grunde die Vermögensteuer nur als Sollertragsteuer gerechtfertigt sein kann. Auch wenn sich dieser Substanzschutz explizit nur auf die Ausgestaltung der Vermögensteuer bezog, so muss er doch erst Recht gelten, wenn eine Steuer – wie die Gewerbesteuer – schon konzeptionell als Ertragsteuer ausgestaltet ist. In diesem Sinne ist auch die Formulierung des BVerfG zu verstehen, dass die Begriffe „Vermögensertrag“ und „Sollertrag“ nicht an Begriffe des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts anknüpfen und vor dem Hintergrund einer hinzutretenden Vermögensteuerbelastung zu betrachten sind.²²⁷ Einkommen- und Gewerbesteuer sind eben prinzipiell keine Substanzsteuern, während die Vermögensteuer stets in den Bereich der Substanzbelastung geraten kann, was zu einer Kollision mit Art. 14 Abs. 1 GG führt. Anders als die Vermögensteuer²²⁸ greifen die Hinzurechnungsvorschriften aber gezielt in den Bestand des Vermögens ein. Für eine Bemessung der Steuer nach den Sollerträgen des Gewerbebetriebs bleibt kein Raum, weil der zu erwartende Ertrag bereits durch die Anknüpfung an den (einkommen- oder) körperschaftsteuerlichen Gewinn erfasst ist. Denn neben einem der Besteuerung unterworfenen tatsächlichen Gewinn aus dem Gewerbebetrieb verbleibt kein Raum für typischerweise zu erwartenden Gewinn, der steuerlich in Ansatz gebracht werden könnte.²²⁹ Der Gesetzgeber kalkuliert mit den Hinzurechnungsvorschriften bewusst und gewollt einen „Substanzsteuereffekt“ ein, weil die Hinzurechnungsvorschriften unabhängig von einem tatsächlich erzielten Gewinn greifen.²³⁰ Deshalb müssen die Hinzurechnungsvorschriften auch den verfassungsrechtlichen Grenzen

²²¹ BVerfGE 93, 121 (137).

²²² BVerfGE 93, 121 (137).

²²³ Vgl. BVerfGE 115, 97 (109) im Anschluss an BVerfGE 93, 121 (137).

²²⁴ BVerfGE 115, 97.

²²⁵ BVerfGE 93, 121 (137).

²²⁶ BVerfGE 115, 97 (109).

²²⁷ BVerfGE 115, 97 (109).

²²⁸ Dazu BVerfGE 93, 121 (139 ff.).

²²⁹ Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9 (44); vgl. BVerfG vom 8.1.1999, BStBl. II 1999, 152 (154).

²³⁰ Hey, DStR-Beihefter 2009, S. 109 (115); allgemein zur Besteuerung von Bruttoerträgen Englisch, DStR-Beihefter 2009, S. 92 (94).

unterliegen, die das BVerfG für Substanzsteuern aufgestellt hat und die erst recht für Ertragsteuern gelten müssen. Der steuerliche Zugriff ist selbst bei Substanzsteuern auf einen typisierten „Sollertrag“ beschränkt. Das vorliegende Gericht hat es mit guten Gründen abgelehnt, den Sollertragsgedanken bei der Bestimmung der steuerlichen Belastungswirkung der Gewerbesteuer heranzuziehen.²³¹ Darüber hinaus können aber Aufwendungen für Mieten und betriebliche Darlehen nicht als Sollerträge des Betriebs angesehen werden, so dass die Hinzurechnungsvorschriften auch unter dem Gesichtspunkt der „Sollertragsteuer“ nicht ihren Substanzsteuercharakter verlieren.

2. Zumindest Eingriff als Inhalts- und Schrankenbestimmung

Aber selbst wenn man Hinzurechnungen als Elemente einer Sollertragsbesteuerung ansehen würde, griffen sie in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein, da sie Bestandteil der Gewerbesteuer sind, die an den Hinzuerwerb von Eigentum anknüpft.²³²

Eigentum im Sinne des Art. 14 GG sind „alle vermögenswerten Rechte, die dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf“.²³³ Der Schutz umfasst „nicht nur dingliche oder sonstige gegenüber jedermann wirkende Rechtspositionen, sondern auch schuldrechtliche Ansprüche.“²³⁴ Damit sind die von den Hinzurechnungsvorschriften betroffenen Rechtspositionen eigentumsrechtlich geschützt. Zwar sind Darlehens-, Miet- und Pachtschulden für sich genommen keine vermögenswerten Rechtspositionen.²³⁵ Die Schulden sind jedoch nur die **Kehrseite** des Anspruchs auf Überlassung des Darlehens sowie der Miet- und Pachtsachen; der Steuerzugriff soll gerade den in den gezahlten Beträgen zugute tretenden Nutzen dieser Vertragsobjekte erfassen. Im Hinblick auf Mietsachen hat das BVerfG das vertragliche Besitzrecht des Mieters der Eigentumsgarantie unterstellt.²³⁶ Die dortigen Ausführungen zur Sacheigentumsähnlichen Funktion der Wohnung sind mit Blick auf Art. 12 Abs. 1 GG auf Gewerberäume zu übertragen.²³⁷ Dies zeigt sich vor allem daran, dass das BVerfG die rechtliche Zuordnung des Mietobjekts zum Mieter als Grundlage der vermögenswerten Rechtsposition nicht auf die Vorschriften zur Wohnraummiete (§§ 549 ff. BGB), sondern auf die allgemeinen miet- und besitzrechtlichen Vorschriften stützt.²³⁸ Auch der Darlehensbetrag, an den die Hinzurechnungsvorschrift anknüpft, ist des-

²³¹ Vorlagebeschluss des FG Hamburg, unter VI. 1. g).

²³² BVerfGE 115, 97 (111).

²³³ BVerfGE 115, 97 (111); vgl. BVerfGE 112, 93 (107) m.w.N.

²³⁴ BVerfGE 115, 97 (112); vgl. BVerfGE 83, 201 (208) m.w.N.

²³⁵ BVerfGE 95, 267 (301) zum „Status der Schuldenfreiheit aus einem Kreditverhältnis“.

²³⁶ BVerfGE 89, 1 (6 ff.).

²³⁷ Vgl. zum besonderen Schutz gewerblich genutzter Vermögenseinheiten BVerfGE 93, 121 (142).

²³⁸ BVerfGE 89, 1 (6 f.).

halb eine vermögenswerte Rechtsposition, weil er geschütztes Rechtsgut im Verfügungsbereich des Gewerbetreibenden darstellt.²³⁹

IV. Rechtfertigung

1. Keine Rechtfertigung einer Substanzbesteuerung

Sieht man in den Hinzurechnungsvorschriften eine Substanzbesteuerung (siehe oben unter Teil 4 B. III. 1, S. 39), kommt eine Rechtfertigung nicht in Betracht. Dies ergibt sich mittelbar auch aus der Aussage des BVerfG, wonach die Gewerbesteuer darauf abzielt, „einen tatsächlichen Hinzuerwerb nur einmal im Jahr seiner Entstehung steuerlich zu erfassen“.²⁴⁰ Hinzurechnungsvorschriften betreffen die **Kehrseite des Hinzuerwerbs**, nämlich die Belastung des Aufwands, die sich stets als Eingriff in die Substanz auswirkt. Ein Zugriff in die Vermögenssubstanz ist aber nur „unter besonderen Voraussetzungen, etwa in staatlichen Ausnahmefällen“, erlaubt.²⁴¹ Derartige Voraussetzungen liegen nicht vor.²⁴²

2. Auch keine Rechtfertigung als Inhalts- und Schrankenbestimmung

Für Steuereingriffe in vermögenswerte Rechtspositionen folgt nach der Rechtsprechung des BVerfG aus dem Ausgleich zwischen den individuellen Belangen und denen der Allgemeinheit (Art. 14 Abs. 1 und 2 GG), dass „der Nutzen einer vermögenswerten Rechtsposition einerseits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich ist. Andererseits muss dem Berechtigten ein privater Nutzen verbleiben.“²⁴³ Mit Blick auf Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG genießen zudem Vermögenseinheiten, die einer gewerblichen Erwerbstätigkeit dienen, besonderen Schutz.²⁴⁴

Als Grenze der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen diene insbesondere der Halbteilungsgrundsatz, der eine Belastungsobergrenze für die Gesamtbelastung durch die Gewerbesteuer darstellt. Für die neben den Steuern auf den Ertrag erhobene Vermögensteuer hat das BVerfG im Vermögensteuerbeschluss eine Belastungsobergrenze aufgestellt, die „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“.²⁴⁵

²³⁹ Vgl. BVerfGE 115, 97 (112); zum Geldeigentum als Schutzgut des Art. 14 GG BVerfGE 97, 350 (371 ff.).

²⁴⁰ BVerfGE 115, 97 (109).

²⁴¹ BVerfGE 93, 121 (138).

²⁴² I.E. eine verbotene Substanzbesteuerung bejahend auch Geberth, DStR 2011, S. 151 (152); Hey, StuW 2002, S. 314 (322); Sarrazin, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 lit. e), Rn. 5.

²⁴³ BVerfGE 115, 97 (113 f.).

²⁴⁴ BVerfGE 93, 121 (142).

²⁴⁵ BVerfGE 93, 121 (138).

Allerdings hat das BVerfG es später abgelehnt, aus Art. 14 GG eine **allgemein verbindliche**, absolute Belastungsobergrenze abzuleiten.²⁴⁶ Dem Vermögensteuerbeschluss lasse „sich keine Belastungsobergrenze entnehmen, die unabhängig von der Vermögensteuer Geltung beanspruchen könnte und auf andere Steuerarten – wie die Einkommen- und Gewerbesteuer – übertragbar wäre“.²⁴⁷ Gewerbe(ertrag)steuer und Einkommensteuer zielten beide darauf ab, „einen tatsächlichen Hinzuerwerb nur einmal im Jahr seiner Entstehung steuerlich zu erfassen.“²⁴⁸ Dies ist aber hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen – die nicht Gegenstand dieser Entscheidung waren²⁴⁹ – gerade nicht der Fall. Die Besteuerung der Hinzurechnungsbeträge erfolgt – wie es bei der Vermögensteuer der Fall war – jährlich im Zuge der steuerlichen Erfassung des Gewerbeertrags unabhängig vom tatsächlichen Hinzuerwerb.

Unter Geltung des Halbtteilungsgrundsatzes ist die Regelung nicht zu rechtfertigen. Insbesondere seit der Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe weggefallen ist,²⁵⁰ ist es allein vom wirtschaftlichen Gewinn – und damit aus Sicht des Normgebers vom Zufall – abhängig, ob einem von den Hinzurechnungsvorschriften betroffenen Gewerbebetrieb die Hälfte seines Ertrags verbleibt. Die Regelung an sich sieht keinerlei Vorkehrungen vor, eine Überschreitung der Belastungsobergrenze zu vermeiden.

Unabhängig von der Geltung des Halbtteilungsgrundsatzes gilt nach der Rechtsprechung des BVerfG jedenfalls das Übermaßverbot als Ausfluss des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.²⁵¹ Der Gesetzgeber bedürfe „besonderer rechtfertigender Gründe“²⁵², wenn er – wie bei den Hinzurechnungsvorschriften der Fall – Normen erlasse, die zu übermäßiger Belastung führten. Dies gelte umso mehr, wenn die Belastung sich im internationalen Vergleich als Sonderentwicklung darstelle; dafür sei nicht nur der Steuersatz, sondern auch die Bemessungsgrundlage maßgeblich.²⁵³ Insgesamt dürfe die Steuerlast unter Berücksichtigung des Steuersatzes und der Bemessungsgrundlage „nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.“²⁵⁴

²⁴⁶ BVerfGE 115, 97 (114 – Hervorhebungen nur hier); eine vollständige Aufgabe ist dem Beschluss hingegen nicht zu entnehmen; vielmehr lässt das BVerfG die Weitergeltung für die Vermögensteuer – als Soll-Ertragsteuer – ausdrücklich offen (BVerfGE 115, 97 [118]; ebenso Frenz, GewArch 2006, S. 282 [283]: „Ab-rücken“; a.A. Papier, in: Maunz/Dürig, 2012, Art. 14, Rn. 313 f. „Aufgabe“).

²⁴⁷ BVerfGE 115, 97 (108 f.) in Auseinandersetzung mit BVerfGE 93, 121 (136 ff.).

²⁴⁸ BVerfGE 115, 97 (109).

²⁴⁹ Vgl. BVerfGE 115, 97 (98 f.).

²⁵⁰ Zur Nichtabziehbarkeit der Vermögenssteuer von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage BVerfGE 93, 121 (137 f.).

²⁵¹ BVerfGE 115, 97 (116).

²⁵² BVerfGE 115, 97 (116).

²⁵³ BVerfGE 115, 97 (116).

²⁵⁴ BVerfGE 115, 97 (116 f.) m.w.N.

Nach diesen Maßstäben ist der durch die Hinzurechnungen bewirkte Steuerzugriff nicht gerechtfertigt.²⁵⁵ Die Belastung Gewerbetreibender ist nicht nur in Ausnahmefällen offenkundig ungewöhnlich hoch; im Ausgangsverfahren zum Vorlagebeschluss des FG Hamburg liegt die Gesamtbelastung durch Körperschaft- und Gewerbesteuer bei über 84 Prozent.²⁵⁶ Zudem stellen die Hinzurechnungen im internationalen Vergleich eine Sonderentwicklung dar. Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen kennen die Steuerordnungen anderer Länder – soweit ersichtlich – nicht. Auch die generelle, von weiteren Voraussetzungen unabhängige Hinzurechnung von Zinsausgaben ist international eine Ausnahme. Zwar kennen andere – wenn auch nur wenige – Rechtsordnungen eine (dann folgerichtige) Kombination mehrerer ertragsunabhängiger Kriterien, beispielsweise Lohnsumme, Gewerbekapital und hinzuzurechnende Zinsausgaben; Hinzurechnungen als einziges ertragsunabhängiges Element der Bemessungsgrundlage gibt es in anderen Staaten hingegen nicht.²⁵⁷ Auch unter Berücksichtigung dessen ist nicht ersichtlich, dass das staatliche Finanzierungsinteresse in angemessenem Verhältnis zur Sonderbelastung durch die Hinzurechnungen steht.

C. Zusammenfassung

1. Die Hinzurechnungsvorschriften verletzen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Sie **behandeln drei vergleichbare Gruppen ungleich**, nämlich zum einen betroffene und nicht betroffene Gewerbebetriebe, zum zweiten Gewerbebetriebe und sonstige Betriebe und zum dritten Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften (A. II).

Für die Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlungen bedarf es **hinreichend gewichtiger Gründe**, die am **Verhältnismäßigkeitsprinzip** und nicht lediglich am Willkürverbot zu messen sind:

- Die Hinzurechnungen stellen Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip dar, das nur bei Vorliegen besonderer sachlicher Gründe durchbrochen werden darf. Dazu ist zunächst die **Abkehr des BVerfG vom Objektsteuerprinzip** als grundlegender Belastungsentscheidung festzustellen (A III. 1 a)). Im Zuge der Umgestaltung der Gewerbesteuer ist nunmehr, wie zahlreiche gewerbesteuerliche Regelungen belegen, das **objektive Nettoprinzip als Belastungsentscheidung** an die Stelle des **früher geltenden Objekts teuer- und Äquivalenzprinzips** getreten; die Hinzurechnungen können mangels hinreichender Systemorientierung keine eigenständige, zweite Belastungsentscheidung begründen (A III. 1. b)).

²⁵⁵ Ebenso mit Zahlenbeispielen Friz/Grünwald, DStR 2012, S. 2106 (2109).

²⁵⁶ Auf ein zu versteuerndes Einkommen aus Gewerbebetrieb in Höhe von 14.970,00 Euro wurden Gewerbesteuer in Höhe von 10.264,80 Euro und Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.369,00 Euro erhoben.

²⁵⁷ Bach/Fossen, DIW Berlin 2008, S. 586 (588); Lang, BB 2006, S. 1769 (1772); Vgl. den Überblick bei Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2000, S. 1158 f.: Eine Hinzurechnung von Mieten und Zinsen ist in keinem anderen Land ersichtlich.

- Bei der Entscheidung, das objektive Nettoprinzip durch die Hinzurechnungen zu durchbrechen, steht dem Gesetzgeber **kein weiter Gestaltungsspielraum** zu. Erstens handelt es sich nach den Kriterien des BVerfG um **Ungleichbehandlungen mit hoher Belastungswirkung**, die einer strengen gleichheitsrechtlichen Bindung unterliegen: Die Hinzurechnungsvorschriften differenzieren nach Personengruppen, jedenfalls aber knüpfen sie an ein Verhalten an, das von den Gewerbetreibenden nur sehr begrenzt zu beeinflussen ist und das zudem freiheitsrechtlich geschützt ist (A. III. 2 a)). Zweitens unterfallen die Hinzurechnungsvorschriften nicht dem weiten Gestaltungsspielraum, der dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands zukommt, sondern **differenzieren innerhalb des Steuergegenstandes**. Denn die Hinzurechnungen knüpfen nicht, wie es das BVerfG für die Einstufung als Auswahl des Steuergegenstandes verlangt, an einen **steuerbaren Vorteil** an, der die von der Besteuerung betroffenen Gruppen gegenüber anderen Gruppen kennzeichnet (A. III. 2. b)).

Nach diesen von der Rechtsprechung des BVerfG entwickelten Kriterien sind rechtfertigende Gründe nicht ersichtlich:

- Für die **Ungleichbehandlung betroffener und nicht betroffener Gewerbebetriebe** ergeben sich aus dem Äquivalenz- und Objektsteuerprinzip bei Geltung des objektiven Nettoprinzips als Belastungsentscheidung von vornherein keine sachlichen Gründe. Dies gilt auch für das unter Geltung des Objektsteuerprinzips legitime Ziel einer Gleichstellung von Fremd- und Eigenkapital; dieses Ziel ist außerdem im Hinblick auf kleine und mittlere Unternehmen nicht widerspruchsfrei umgesetzt. Auch sofern die Regelungen, wie vom Gesetzgeber bekundet, die Verlagerung von Steuersubstrat verhindern sollen, liegt darin wegen des reinen Fiskalzwecks kein sachlicher Grund (A. IV. 1).
- Die **Ungleichbehandlung von Gewerbebetrieben und sonstigen Betrieben** kann nicht mit der Stabilisierung des kommunalen Steueraufkommens gerechtfertigt werden. Abgesehen von der Untauglichkeit fiskalischer Zwecke zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen sind die Regelungen im Hinblick auf das verfolgte Ziel nicht geeignet, erforderlich und angemessen (A. IV. 2).
- Die **Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften** ist nicht durch unterschiedliche Eigenarten der Rechtsformen gedeckt. Insbesondere besteht kein Bezug zwischen den Hinzurechnungen und der abgeschirmten Vermögenssphäre von Kapitalgesellschaften (A. IV. 3.).

2. Die Hinzurechnungen verletzen zudem Art. 14 GG.

Die Hinzurechnungen stellen einen Eingriff in die Eigentumsfreiheit dar, weil sie zum einen auf die **Vermögenssubstanz der betroffenen Gewerbebetriebe** zugreifen (B. III. 1.) und zum anderen an den **Hinzuerwerb von Eigentum anknüpfen** (B. III. 2.).

Dieser Eingriff ist nicht gerechtfertigt. Die Hinzurechnungen sind schon als Substanzbesteuerung verfassungswidrig (B. IV. 1). Aber auch bei der gebotenen Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Belastung ist diese nicht als angemessenen anzusehen (B. IV. 2.).

Impressum | Kontakt

DIE FAMILIENUNTERNEHMER – ASU e.V.

Dr. Peer-Robin Paulus

Charlottenstraße 24 | 10117 Berlin

Tel. 030 300 65-220 | Fax 030 300 65-390

paulus@familienunternehmer.eu

www.familienunternehmer.eu

Berlin, März 2013