

## Auswirkungen von Korb II auf Unternehmen mit zyklischem Ergebnisverlauf

nen die Produktionskosten und Verwertungserlöse entgegen dem Postulat der periodengerechten Gewinnermittlung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) in unterschiedliche Abrechnungsperioden fallen, sodass eine Mindestbesteuerung auf Scheingewinne eintreten kann.

- Durch die Ausweitung des § 8a KStG auf inländische Anteilseigner besteht bei mittleren und größeren Filmproduktionsgesellschaften, die in hohem Maße fremdfinanziert sind, die Gefahr einer Umqualifizierung von Zinsaufwendungen in verdeckte Gewinnausschüttungen. Verstärkt wird diese Problematik bei Filmgesellschaften mit umfangreichen Eigenproduktionen, da deren Eigenkapital durch Verluste in den Produktionsjahren geschmälert wird, was zu einer deutlichen Herabsetzung des safe haven führt.
- Zur Vermeidung der Mindestbesteuerung nach § 10d EStG bzw. § 10a GewStG ist neben dem grundsätzlichen Bemühen, Eigenproduktionen innerhalb einer Periode abzuschließen, in bestimmten Fällen eine Umstellung des Wirtschaftsjahres überlegenswert. Daneben können Filmfördermittel die Verluste in der Produktionsphase verringern und somit das Problem der Verlustbegrenzung mildern.
- Eine Teilgewinnrealisierung kommt u. E. nur bei Fortsetzungsserien, nicht aber bei klassischen Eigenproduktionen in Frage. Ein Vorziehen der Umsatzrealisierung auf den Zeitpunkt der Rohschnittabnahme ist jedoch bei entsprechender vertraglicher Regelung möglich.
- Zur Vermeidung der negativen Folgen des § 8a KStG kann das Splitten von Anteilen unter nahe stehenden Personen zwecks Umgehung einer wesentlichen Beteiligung (> 25 %) eine mögliche Variante sein. Eine solche Entscheidung sollte jedoch nicht allein unter dem Einfluss des § 8a KStG getroffen werden. Für Filmgesellschaften in einer schwierigen wirtschaftlichen Lage kann ein Forderungsverzicht der Gesellschafter gegen Besserungsschein ein probates Mittel zur zwischenzeitlichen Verringerung der Fremdkapitalzinsen sein.

## Diskussionsbeiträge

Prof. Dr. jur. Johanna Hey, Düsseldorf

### Gewerbesteuer zwischen Bundesverfassungsgericht und Steuergesetzgeber

- Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des Niedersächsischen FG vom 21.4.2004, FR 2004, 907

#### I. Vorgeschichte

Kampf für die gerechte Sache oder Rechthaberei? Zum dritten Mal ruft das Niedersächsische FG mit seiner Richtervorlage vom 21.4.2004 das BVerfG an, um die Vereinbarkeit der Gewerbebeertragsteuer und der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG mit dem Grund-

gesetz überprüfen zu lassen. Vorlagen aus den Jahren 1997 und 1998 waren als unzulässig zurückgewiesen worden. Das Scheitern des ersten, 1997 vom konsentierten Einzelrichter gestellten Normenkontrollantrags<sup>1</sup> war – wenngleich nicht unumstritten – zumindest nachvollziehbar<sup>2</sup>. Überraschend kam dagegen die Zurückweisung des zweiten, 1998 vom 4. Senat gestellten Antrags als unzulässig<sup>3</sup>. Der diesbezügliche Beschluss der 3. Kammer des 1. BVerfG-Senats vom 17.11.1998<sup>4</sup> war heftiger Kritik<sup>5</sup> ausgesetzt.

Dafür dass der 4. Senat des Niedersächsischen FG auch nach der zweiten Abweisung nicht in Resignation verfallen ist, gebührt ihm Anerkennung. Die neuerliche Vorlage ist konsequent<sup>6</sup>, denn die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer ist nach wie vor offen<sup>7</sup>; die gemäß Art. 100 Abs. 1 GG, §§ 13 Nr. 11; 80 BVerfGG zur Vorlage *zwingenden*<sup>8</sup> Zweifel sind nicht beseitigt. Die nochmalige Inanspruchnahme des höchsten deutschen Gerichts hätte vermieden werden können, hätte das BVerfG bei den vorherigen Vorlagen die Zulässigkeitsanforderungen nicht überspitzt und in der Sache entschieden.

What's new? Die beiden vorherigen Vorlagen waren bereits so wohl begründet, dass man sich fragt, ob überhaupt noch neue Aspekte vorgetragen werden können. Neu ist jedoch, dass der vorlegende Senat – eine ungewöhnliche Situation – die Bundesregierung auf seiner Seite hat, aus deren Begründung des Entwurfs einer Gemeindefinanzreform<sup>9</sup> er verschiedentlich zitiert. Die Vorlage fällt in eine Zeit, in der sich eigentlich alle einig sind, dass die Gewerbesteuer abgeschafft und durch ein alternatives Instrument der Gemeindefinanzierung ersetzt werden muss, die Politik sich jedoch als handlungsunfähig erweist. Das Scheitern der Gemeindefinanzreform war nicht inhaltlich begründet, sondern politisch verschuldet. Man wünscht sich, das BVerfG werde die Vorlage nutzen, um den gordischen Knoten zu durchschlagen. Die Hoffnung hierauf ist jedoch begrenzt.

#### II. Beseitigung der Zulässigkeitsmonita?

Der abweisende Kammerbeschluss vom 17.11.1998 steht der nochmaligen Vorlage nicht entgegen. In materielle Rechtskraft erwachsen Prozessentscheidungen auch dann nicht, wenn in ihnen auf Elemente der Begründetheit eingegangen wird<sup>10</sup>.

1 FG Niedersachsen v. 23.7.1997 – IV 317/91, EFG 1997, 1456.

2 Differenzierend R. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 22 Rz. 281.

3 Siehe die Prognose von R. Seer, FR 1998, 1022: Ein Ausweichen vor der Sachentscheidung sei nunmehr wohl ausgeschlossen.

4 BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509.

5 Insb. K. Tipke, FR 1999, 532 ff.

6 Zu den Möglichkeiten erneuter Vorlage bereits B. Paus, FR 1999, 534 (535).

7 So auch M. Jachmann, NJW 2001, 1840: „Gewerbesteuer verfassungsgemäß? – Das BVerfG hat noch nicht das letzte Wort gesprochen!“.

8 Schlaich/Korloth, Das BVerfG, 6. Aufl., 2004, Rz 159.

9 Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer v. 15.8.2003, BT-Drucks. 15/1517 v. 8.9.2003.

10 H. Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, Loseblatt, § 31 Rz. 48.

## Gewerbesteuer zwischen Bundesverfassungsgericht und Steuergesetzgeber

Doch wie groß sind die Chancen, dass die Vorlage diesmal die vom BVerfG aufgestellten Zulässigkeitschürden nehmen wird? Im Kammerbeschluss vom 17.11.1998 hat das BVerfG im Hinblick auf die von § 31 BVerfGG angeordnete Bindungswirkung seiner früheren Entscheidungen zur Gewerbesteuer für die Zulässigkeit der erneuten Vorlage gesteigerte Darlegungslasten statuiert. Derartige Anträge sind nach ständiger Praxis des BVerfG nur zulässig, wenn sich seit der früheren Entscheidung die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse gewandelt haben und sich das vorliegende Gericht erkennbar auf den Boden der Rechtsauffassung der früheren Entscheidung stellt<sup>11</sup>. Ob erneute Vorlagen auch auf einen Wandel der allgemeinen Rechtsauffassung gestützt werden können, ist bisher offen geblieben<sup>12</sup>. Indes ist das BVerfG an seine eigenen Entscheidungen nur im Rahmen der zeitlich begrenzten Rechtskraft gebunden<sup>13</sup>, andernfalls käme es zu einer Versteinerung der Verfassungsrechtsprechung<sup>14</sup>. Deshalb muss auch eine Vorlage mit dem Ziel, eine Änderung oder Fortentwicklung der Rechtsprechung zu erwirken, zulässig sein, soweit sie über genügend Rückhalt im Schrifttum verfügt.

Das Niedersächsische FG versucht zwar die im Beschluss vom 17.11.1998 aufgestellten Anforderungen zu erfüllen, gleichzeitig kritisiert es die Anforderungen aber als überzogen. Das FG hat sich der Kammerentscheidung unterworfen, indem es seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der Gewerbebeertragsteuer auch unter dem Aspekt weitreichender Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers und einem auf die bloße Willkürkontrolle zurückgenommen Gleichheitssatzes aufrechterhalten hat. Der Senat hatte, wenn er nicht die neuerliche Unzulässigkeit riskieren wollte, keine andere Wahl. Von der Richtigkeit dieses Prüfungsmaßstabs überzeugt ist er indes nicht. Deshalb hat er seine Ausführungen zur sog. „Neuen Formel“ als sachgerechtem Prüfungsmaßstab aufrechterhalten und sich erneut bemüht, das BVerfG für seine Rechtsauffassung zu gewinnen. Dies sollte dem BVerfG zumindest Anlass sein, die These von der unbeschränkten und nicht kontrollierbaren Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstandes näher zu begründen und sich mit der von weiten Teilen des Schrifttums geäußerten Kritik<sup>15</sup> auseinanderzusetzen. Bisher handelt es sich um eine Behauptung, die in der Tat nicht zu überzeugen vermag.

Gründe für eine Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und sonstigen Selbständigen kann das FG

auch unter Anwendung des Willkürverbots nicht erkennen. Die Feststellung einer Angleichung der Berufsbilder gewerblicher und sonstiger selbständiger Tätigkeit wird erneuert, allerdings wiederum ohne Darlegung der tatsächlichen Grundlagen dieser Feststellung. Der vorliegende Senat sieht sich hierzu nicht im Stande, da er hinter den angeblichen Unterschieden, die das BVerfG im 46. Band feststellte, eine im Zweifel schon damals unzutreffende Behauptung vermutet, deren Grundlagen unklar und deshalb als Ausgangspunkt eigener Feststellungen ungeeignet sind. Schon an dieser Klippe könnte die neuerliche Vorlage scheitern.

Indes ist das FG meiner Ansicht nach zu weitergehenden Ausführungen gar nicht verpflichtet. Es entspricht ständiger Praxis des BVerfG – auf die übrigens auch der Kammerbeschluss vom 17.11.1998 rekurriert – dass das vorliegende Gericht nähere Ausführungen zu Art und Weise der von ihm getroffenen Feststellungen *nur dann* machen muss, wenn die zugrunde gelegte Tatsache nicht „offenkundig und allgemein bekannt“ ist<sup>16</sup>. Verfassungsrechtlichen Zweifeln aufgrund ungeprüfter Tatsachenbehauptungen muss sich das BVerfG nicht annehmen. Hingegen darf die Zulässigkeit der Vorlage nicht davon abhängig gemacht werden, dass dem vorliegenden Gericht die Beweislast für die der angezweifelte Gültigkeit der Norm zugrunde liegenden Fakten auferlegt wird<sup>17</sup>. Die Kammerentscheidung hat gar nicht erst in Erwägung gezogen, dass die Angleichung der Berufsbilder offenkundig sein könnte, sondern unmittelbar weitergehende Ausführungen zu den Feststellungsgrundlagen verlangt. Wenn aber selbst der Gesetzgeber seinen Reformplänen eine weitgehende Annäherung der Berufsbilder zugrunde legt<sup>18</sup>, muss man dann nicht davon ausgehen, dass es sich um eine „offenkundige und allgemein bekannte“ Tatsache<sup>19</sup> handelt?

Auch wenn sich das Niedersächsische FG vordergründig bemüht, den Anforderungen des Kammerbeschlusses vom 17.11.1998 nachzukommen, wird letztlich über Rechtsfragen der Zulässigkeit gestritten. Der Senat prangert die Lückenhaftigkeit des Verfassungsschutzes an, wenn einerseits die Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG unter praktisch unüberwindbare Zulässigkeitschürden gestellt wird und andererseits Verfassungsbeschwerden nach § 93a BVerfG nicht angenommen werden müssen. In der Tat lassen sich die aufgestellten Anforderungen an die Zulässigkeit der Vorlage kaum erfüllen. Zudem enthalten sie derart viele Wertungen, dass der Erfolg der ergänzenden Ausführungen

11 BVerfG v. 30.5.1972 – 1 BvL 21/69 u. 18/71, BVerfGE 33, 199 (203f.); BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BStBl. II 1990, 664 = FR 1990, 448 = BVerfGE 82, 198 (205), wo auch die Änderung des gesetzlichen Umfelds zur Begründung der Zulässigkeit der erneuten Vorlage herangezogen wurde.

12 Offengelassen in BVerfG v. 30.5.1972 – 1 BvL 21/69 u. 18/71, BVerfGE 33, 199 (204). Verfassungsbeschwerden, in denen es darum geht, eine frühere Verfassungsrechtsprechung zu überprüfen und gegebenenfalls zu ändern, weil sie sich vor dem Hintergrund gewandelter wissenschaftlicher Erkenntnis als nicht mehr tragfähig erweist, nimmt das BVerfG jedoch an, vgl. BVerfG v. 30.4.1997 – 2 BvR 817/90 u.a., BVerfGE 96, 27, (38ff., 41).

13 Grundlegend M. Sachs, Die Bindung des BVerfG an seine Entscheidungen, 1977, S. 50ff., 94ff.

14 Schlaich/Korrioth, Das BVerfG, 6. Aufl., 2004, Rz. 481.

15 Vgl. K. Tipke, StRO, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 332ff. mit Nachweisen in Fn. 340.

16 Dem steht auch BVerfG v. 16.11.1992 – 1 BvL 31/88 u.a., BVerfGE 87, 341 (343f.) nicht entgegen, denn hier hatte das BVerfG die Tatsachen nicht als offenkundig und allgemein bekannt angesehen und sich dann daran gestört, dass das vorliegende Gericht die Tatsachenbehauptungen der Partei des Ausgangsverfahrens ungeprüft übernommen hatte.

17 G. Ulsamer in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 297; F. Ossenbühl in BVerfG und GG, 1976, Band 1, S. 458 (489).

18 BR-Drucks. 561/03, 24; BT-Drucks. 15/1517, 11.

19 So auch die ganz überwiegende Auffassung im Schrifttum vgl. etwa G. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl., 2002, § 1 Rz. 18.

## Gewerbsteuer zwischen Bundesverfassungsgericht und Steuergesetzgeber

rungen des FG nur schwer prognostizierbar ist. Es bleibt zu hoffen, dass die Reaktionen im Schrifttum<sup>20</sup> die Richter so nachdenklich gestimmt haben, dass sie ihren Rechtsstandpunkt hinsichtlich der Darlegungslast zu relativieren vermögen. Schlüssigkeit des Vortrags muss ausreichen. Es kann bei der Beurteilung der Zulässigkeit nur darum gehen, ob das vorliegende Gericht seine<sup>21</sup> Überzeugung der Verfassungswidrigkeit nachvollziehbar begründet. Ob auch das BVerfG von der Verfassungswidrigkeit überzeugt ist, ist eine Frage der Begründetheit der Vorlage.

Der Kammerbeschluss vom 17.11.1998 kann mit Fug und Recht als Überraschungsentscheidung<sup>22</sup> bezeichnet werden, war dem Vorlagebeschluss vom 24.6.1998 doch von allen Seiten höchstes fachliches Niveau bescheinigt worden<sup>23</sup>. Hätte das BVerfG nicht bereits aus diesem Grund in die Sachentscheidung eintreten müssen, anstatt das Finanzgericht mit harschen Worten abzukanzeln? Wie wohlthuend unterscheidet sich der Umgang des Europäischen Gerichtshofs mit den Fachgerichten! Der EuGH gewährt den nationalen Gerichten im Geiste kollegialer Zusammenarbeit einen Einschätzungsspielraum hinsichtlich der Erforderlichkeit der Vorlage<sup>24</sup>, weil er davon ausgeht, dass das vorliegende Gericht die Vorlage sorgfältig erwogen hat. Nur offensichtlich missbräuchliche Ersuchen werden abgelehnt<sup>25</sup>.

Um einer nochmaligen Überraschung vorzubeugen, hat das Niedersächsische FG seine neuerliche Vorlage mit dem Appell eingeleitet, etwaige Nachbesserungswünsche mitzuteilen<sup>26</sup>. Kommt das BVerfG dieser „Bitte“<sup>27</sup> nicht nach, dann wird es sich in der Tat Entscheidungsverweigerung vorwerfen lassen müssen. Wer mit so deutlichen Worten die Unzulässigkeit einer Vorlage feststellen vermag, muss ebenso deutlich formulieren können, unter welchen Voraussetzungen eine Vorlage zulässig ist. Ein entsprechender Hinweis ist sowohl zur Gewähr effektiven Rechtsschutzes als auch als Ausdruck des Respekts gegenüber dem Fachgericht geboten.

Dass die kollegiale Zusammenarbeit zwischen Niedersächsischem FG und BVerfG nachhaltig gestört ist, belegen allerdings die ergänzenden Ausführungen des Vorlagebeschlusses zu Art. 106 GG. Der Senat kritisiert den – erst kürzlich wieder vom Bundesfinanzhof<sup>28</sup> aufgegriffenen – Rekurs auf die Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG als dogmatisch und systematisch unsauber. Art. 106 GG werde zum letzten Rettungsanker der Gewerbesteuer vor dem Hintergrund schwindender tatsächlicher Unterschiede. Der Vorwurf

unsauberer Argumentationsführung bezieht sich insbesondere darauf, dass aus Art. 106 GG nicht nur die Rechtfertigung der Gewerbesteuer als solche, sondern auch die Befreiung der freien Berufe im speziellen folgen soll. Den ganzen Groll des 4. Senats kann man ermessen anhand des gegenüber der Vorlage vom 24.6.1998<sup>29</sup> nunmehr deutlich akzentuierten Hinweises auf den geschichtlichen Ursprung der Befreiung im Nationalsozialismus. Zur Befriedung des Verhältnisses zwischen 1. Senat des BVerfG und Niedersächsischem FG dürfte dies nicht beitragen. Dass das BVerfG den Vorhalt mangelnder Geschichtskritik unkommentiert hinnehmen wird, ist kaum anzunehmen, aber wird es sich hierdurch zu einer Sachentscheidung provozieren lassen?

Die Fronten scheinen verhärtet. Das Niedersächsische Finanzgericht wird das BVerfG nicht zur Entscheidung zwingen können. Gleichwohl darf die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer nicht zu Lasten der betroffenen Grundrechtsträger in einem Machtspiel zwischen den Gerichten untergehen. Ebenso wenig darf der Umstand, dass eine Frage politisch so umstritten ist, wie die der Zukunft der Gewerbesteuer, den Rechtsschutz des Bürgers nicht verhindern<sup>30</sup>.

Das Beste wäre es, wenn der 1. Senat die Vorlage – ungeachtet der Zuständigkeitsverteilung durch § 14 BVerfGG i.V. mit dem Plenumsbeschluss vom 15.11.1993<sup>31</sup> – auch soweit sie die Gewerbesteuer betrifft, an den 2. Senat abgibt. Gesetzlich vorgesehen ist eine solche Einzelzuweisung allerdings durch § 14 Abs. 5 BVerfGG nur, wenn zweifelhaft ist, welcher Senat zuständig ist. Im Übrigen ist nicht klar, ob der 2. Senat geneigter wäre, in der Sache zu entscheiden, nachdem dessen 2. Kammer im Jahr 2001 zwei gegen die Gewerbesteuer gerichteten Verfassungsbeschwerden die Annahme verweigert hat<sup>32</sup>, weil die Richter keine Gründe für eine gegenüber BVerfGE 46, 224 abweichende Beurteilung erkennen konnten. Jedenfalls aber sollte diesmal der Senat entscheiden und nicht eine der Kammern. § 81a Satz 1 BVerfGG, der den Kammern die Befugnis zur Feststellung der Unzulässigkeit von Anträgen nach § 80 BVerfGG einräumt, hindert eine Senatsentscheidung nicht<sup>33</sup>.

### III. Mögliche Rechtsfolgen einer positiven Sachentscheidung des BVerfG

Es bleibt die Frage zu beantworten, welche Konsequenzen eine Sachentscheidung des BVerfG hätte.

20 K. Tipke, FR 1999, 532 ff.; B. Paus, FR 1999, 534 f.; H. Montag in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 12 Rz. 1.

21 Schlaich/Korloth, Das BVerfG, 6. Aufl., 2004, Rz. 145.

22 K. Tipke, FR 1999, 532, 533 mit Hinweis darauf, dass das BVerfG dem Nieders. FG keine Chance zur Nachbesserung eingeräumt hat.

23 Siehe insb. R. Seer, FR 1998, 1022 ff.

24 Vgl. etwa die bilanzsteuerrechtliche Entscheidung EuGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99 – BIAO, Slg. 2003, I-1 Rz. 88; hierzu B. Wegener in Calliess/Ruffert, Komm. zu EUV/EGV, 2. Aufl., 2002, Art. 234 Rz. 16; J. Schwarze in Schwarze, EU-Kommentar, 2000, Art. 234 Rz. 35.

25 Ein Grund zur Zurückweisung ist z.B. die Anrufung zur Abgabe abstrakter Rechtsgutachten ohne konkreten Fallbezug, s. EuGH v. 12.3.1998 – Rs. C-314/96 – Djabali, Slg. 1998, I-1149 Rz. 18 f.

26 Derartige Hinweise sind nicht unüblich s. BVerfG v. 16.11.1992 – 1 BvL 31/88 u.a., BVerfGE 87, 341 (343 f.).

27 Grundlagen für eine Rechtspflicht sind nicht ersichtlich.

28 BFH, Urt. v. 18.9.2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17 = FR 2004, 82 mit Anm. T. Keß, FR 2004, 86 ff.

29 FG Nds. v. 24.6.1998 – IV 317/91, FR 1998, 1041 (1048).

30 Die Furcht, erneut eines „judicial activism“ (vgl. etwa das abweichende Votum von E.-W. Böckenförde, BVerfGE 93, 149 [151] zum Vermögensteuerbeschluss) gescholten zu werden, ist insoweit unbegründet.

31 BGBl. I 1993, 2492.

32 Vgl. die Beschlüsse der 2. Kammer des BVerfG vom 14.2.2001 – 2 BvR 460/93 und 2 BvR 1488/93, NJW 2001, 1853 und 1854, mit Anm. M. Jachmann, NJW 2001, 1840 f.

33 G. Ulsamer in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 81a Rz. 3.

## Gewerbsteuer zwischen Bundesverfassungsgericht und Steuergesetzgeber

Man muss davon ausgehen, dass sich das BVerfG, sollte es die Gewerbeertragsteuer mit dem Niedersächsischen FG tatsächlich für gleichheitssatzwidrig halten, auf eine Unvereinbarkeitserklärung zurückziehen würde<sup>34</sup>. Denn dem Gesetzgeber stehen verschiedene – wenngleich seit 1998<sup>35</sup> durch Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz GG verfassungsrechtlich auf den Erhalt einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht festgelegte – Möglichkeiten der Beseitigung des Verfassungsverstößes zur Verfügung. Das FG selbst geht in Bezug auf die Vorlage zur Vereinbarkeit der Gewerbeertragsteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht von einer Kassation oder Unvereinbarkeitserklärung mit rückwirkender Änderungsverpflichtung aus<sup>36</sup>. Zwar ist der 2. Senat des BVerfG in seiner Entscheidung zu Vollzugsdefiziten bei Spekulationsgewinnen vom 9.3.2004 jüngst, wenn auch auf zwei in der Vergangenheit liegende Veranlagungszeiträume begrenzt, den Weg der Nichtigkeitserklärung gegangen<sup>37</sup>. Allerdings spielte dabei eine entscheidende Rolle, dass der Gesetzgeber durch die Zinssteuerentscheidung<sup>38</sup> vorgewarnt war, während sich der Gesetzgeber hier durch die früheren Entscheidungen des BVerfG in seinem Festhalten an der Gewerbesteuer bestätigt fühlen durfte. Doch selbst wenn sich der 1. Senat der vorsichtigen Abkehr vom Regelausspruch der Unvereinbarkeit anschließen würde, wäre mit der Feststellung der Nichtigkeit für das Jahr 1988 nicht allzu viel gewonnen. Angesichts der mannigfaltigen Änderungen der Gewerbesteuer seit 1988 ist nicht damit zu rechnen, dass das Gericht weitergehende Aussagen treffen würde<sup>39</sup>.

Der Gesetzgeber könnte sich dann insbesondere auf den Standpunkt stellen, dass aufgrund der Einfügung von § 35 EStG durch die Unternehmenssteuerreform 2000 ein – verfassungsrechtliches – Reformbedürfnis nicht mehr bestehe<sup>40</sup>. Zwar ist dem zu widersprechen, weil § 35 EStG nicht nur die Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer nicht zu heilen vermag<sup>41</sup>, sondern seinerseits im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG und das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt

ist<sup>42</sup>. Zur Klärung dieser Frage könnte die seit über 5 Jahren beim BVerfG anhängige Vorlage des BFH<sup>43</sup> zu § 32c EStG beitragen<sup>44</sup>. Doch es ist zu befürchten, dass sich der Gesetzgeber auf den Standpunkt stellt, § 35 EStG unterscheide sich von § 32c EStG so wesentlich<sup>45</sup>, dass sich eine Entscheidung zu § 32c EStG auf die seit 2001 bestehende Rechtslage nicht übertragen lasse<sup>46</sup>. Der permanent ändernde Steuergesetzgeber ist verfassungsrechtlich besonders schwer zur Rechenschaft zu ziehen.

Verfassungsrechtlichen Reformdruck wird die eingeforderte Entscheidung des BVerfG also auch im günstigsten Fall eines Eintritts in die Begründetheitsprüfung mit dem Ergebnis einer Gleichheitssatzverletzung voraussichtlich nicht erzeugen können. Trotzdem ist die erneute Vorlage des Niedersächsischen FG ein Hoffnungsschimmer in der nach dem Scheitern der Gemeindefinanzreform<sup>47</sup> zum Erliegen gekommenen Reformdebatte, indem sie dem Gesetzgeber die Reformbedürftigkeit noch einmal eindringlich vor Augen hält.

Der Gesetzgeber kann sich auf die Funktion eines Reparaturbetriebs nach Anweisung von BVerfG und EuGH zurückziehen. Das ist unbefriedigend und der immer wieder eingeforderten Gestaltungsfreiheit, die auch Gestaltungsaufgabe des Gesetzgebers ist, nicht würdig. Über die komplizierende, verzerrende und fiskalisch unzuverlässige Wirkung der Gewerbesteuer besteht jenseits jeder Verfassungsrechtskritik Einigkeit<sup>48</sup>. Ein ökonomisch rational handelnder Steuergesetzgeber sollte keinen verfassungsgerichtlichen Druck brauchen, um aus diesem Befund Konsequenzen zu ziehen.

Die von vielen favorisierte Gewerbesteueralternative eines kommunalen Zuschlags zu Einkommen- und Körperschaftsteuer<sup>49</sup> ist in der Reformdebatte des Jahres 2003 nicht weiterverfolgt worden, weil eine Umsetzung angeblich frühestens 2006 möglich gewesen wäre<sup>50</sup>, die aktuelle Finanznot der Kommunen aber sofortige Linderung verlangte. Wenn das Zuschlagsmodell tatsächlich vor allem wegen der langen Umsetzungsphase fallengelassen wurde, sich aber in der Sache als überlege-

34 Vgl. BFH, Urt. v. 11.11.1997 – VIII R 49/95, FR 1998, 484 = BStBl. II 1998, 272 (273).

35 Gesetz zur Änderung des GG v. 20.10.1997, BGBl. I 2470.

36 Abschnitt B. IV. 1 der inkorporierten Begründung der 2. Vorlage, FR 1998, 1041 (1053).

37 BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, FR 2004, 470 = DB 2004, 628.

38 BVerfG, Urt. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654 = FR 1991, 375 = BVerfGE 84, 239.

39 Zur Parallelproblematik in der Entscheidung zu Vollzugsdefiziten bei Einkünften aus privatem Veräußerungsgeschäften s. J. Hey, DB 2004, 724 (727).

40 Der Gesetzgeber hatte § 35 EStG allerdings nicht mit der vermeintlichen Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer begründet, sondern als Instrument zur Herstellung von Belastungsneutralität zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, vgl. BT-Drucks. 14/2683, 97.

41 Zu den im Verhältnis zwischen § 35 EStG und der Gewerbesteuer zu verneinenden Bedingungen einer Saldierung steuerlicher Vor- und Nachteile J. Hey, AöR 2003, 226 ff.

42 Ausführl. M. Jachmann, Gewerbebesteuerreform, 2003, S. 32 ff.; ferner z.B. Blümich/Danelsing, EStG/KStG/GewStG, § 35 EStG Rz. 30 (4/2004); D. Gosch in Kirchhof, KompaktKommentar, 4. Aufl., 2004, § 35 Rz. 2; a.A. H. Cat-

telaens in Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuerrecht, § 35 EStG Rz. 30 ff.

43 BFH, Beschl. v. 24.2.1999 – X 171/96, BStBl. II 1999, 450 = FR 1999, 586.

44 Zu den Auswirkungen von § 32c EStG auf die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer s. D. Gosch, DStZ 1998, 327 (332); R. Seer, FR 1998, 1022 (1023 f.).

45 Vgl. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 19, wonach § 35 EStG die Kritik an § 32c EStG ausräumen sollte.

46 Hierzu J. Hey, FR 2001, 870 (875–877).

47 Außer der Einführung des Mindesthebesatzes von 200 % wurde im Vermittlungsausschuss lediglich eine schrittweise Absenkung der Gewerbesteuerumlage beschlossen. Weitere Einnahmestabilisierung erhofft man sich von dem Durchschlagen des neuen § 8a KStG und der Mindestbesteuerung auf die Gewerbesteuer sowie von Einschränkungen bei der Verrechnung vororganschaftlicher Fehlbeiträge.

48 Vgl. etwa Blümich/Hofmeister, EStG/KStG/GewStG, § 1 GewStG Rz. 14, die Verfassungswidrigkeit ablehnend, die Reformbedürftigkeit gleichwohl bejahend (a.a.O., Rz. 23).

49 Zurückgehend auf BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001.

50 Monatsbericht des BMF 09/2003, 53.

---

**Gewerbsteuer zwischen Bundesverfassungsgericht und Steuergesetzgeber**

ne Lösung darstellt, wäre es dann nicht konsequent, trotz des Misserfolgs im ersten Anlauf mit Hochdruck an diesem Modell zu arbeiten?

Die aktuelle Richtervorlage des Niedersächsischen FG sollte ein Vorbild für die Politik sein, sich vom Scheitern der Reformbemühungen nicht beirren zu lassen. Die Richter des 4. Senats des Niedersächsischen FG geben jedenfalls nicht auf.