

Stellungnahme
der Bundesrechtsanwaltskammer
zu
der Anfrage des Präsidenten des Bundesverfassungsgerichts
vom 25.01.2007 zur Gewerbesteuer (1 BvL 2/04)

erarbeitet durch den

Ausschuss Verfassungsrecht
der Bundesrechtsanwaltskammer

Mitglieder:

RA Dr. Christian-Dietrich **Bracher**, Bonn
RA Prof. Dr. Christian **Kirchberg**, Karlsruhe, Vorsitzender und Berichterstatter
RA Dr. Wolfgang **Kuhla**, Berlin
RA Dr. Christofer **Lenz**, Stuttgart
RA Prof. Dr. Michael **Quaas**, Stuttgart
RAuN Prof. Dr. Bernhard **Stüer**, Münster
RA Prof. Dr. Michael **Uechtritz**, Stuttgart
RA Frank **Johnigk**, Bundesrechtsanwaltskammer

und den

Ausschuss Steuerrecht
der Bundesrechtsanwaltskammer

Mitglieder:

RA Dr. Joachim **Borggräfe**,
RA Dr. Uwe **Clausen**
RA Dr. Ingo **Flore**
RA Dr. Klaus **Otto**, Vorsitzender und Berichterstatter
RAin Friederike **Lummel**, Bundesrechtsanwaltskammer

Verteiler:

Bundesministerium der Finanzen
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Bundesministerium der Justiz
Finanzminister/Senatoren der Länder
Präsident des Bundesfinanzhofs
Rechtsanwaltskammern
Bundesnotarkammer
Bundessteuerberaterkammer
Steuerberaterverband
Wirtschaftsprüferkammer
Bundesverband der Freien Berufe
Deutscher Richterbund
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter
Deutscher Anwaltverein
Deutsche Steuer-Gewerkschaft

Erster Teil

I.

Der 4. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts hat dem Bundesverfassungsgericht in einem beim Finanzgericht seit 1991 anhängigen Verfahren zum dritten Mal die Frage vorgelegt, ob die die Gewerbesteuerfreiheit der freien Berufe sowie der Land- und Forstwirte regelnden Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar seien; die gleiche Frage wurde - ebenfalls zum dritten Mal - bezüglich der sog. Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG aufgeworfen.

Die beiden ersten Vorlagebeschlüsse hat die 3. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts jeweils wie folgt für unzulässig erklärt: der Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 23.7.1997 sei unzulässigerweise vom (konsentierten) Einzelrichter gefasst worden (Beschl. v. 05.05.1998 - 1 BvL 23/97 -, NJW 1999, 274). Und der unter dem 24.06.1998 vom Senat wiederholte Aussetzungs- und Vorlagebeschluss erfülle nicht die gesteigerten Anforderungen an die Zulässigkeit einer erneuten Vorlage, nachdem das Bundesverfassungsgericht bereits mehrfach die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuerfreiheit von Freiberuflern etc. entweder ausdrücklich bejaht habe oder von ihr ausgegangen sei. Die Unzulässigkeit der entsprechenden Vorlagefrage führe wegen Vorgeiflichkeit auch zur Unlässigkeit der zweiten, sich auf die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG beziehenden Vorlagefrage (Beschl. v. 17.11.1998 - 1 BvL 10/98, NJW 1999, 2581).

Nach Ablauf von weiteren sechs Jahren hat der 4. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts dem Bundesverfassungsgericht in demselben (Ausgangs-)Verfahren erneut die gleichen Vorlagefragen zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuerfreiheit der Freiberufler etc. und der "Abfärberegel" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EstG gestellt (Beschl. v. 21.04.2004, ber. d. Beschl. v. 13.07.2004). Das Finanzgericht ist der Auffassung, der Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats des BVerfG vom 17.11.1998 sei an entscheidender Stelle widersprüchlich; er missachte ferner die Bindung der Kammer an die Senatsrechtsprechung, er errichte eine

unzulässige Zulässigkeitshürde für die Vorlage hinsichtlich der "Abfärberegel" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG und er stelle schließlich im Hinblick auf das Grundrecht der Klägerin des Ausgangsverfahrens auf effektiven Rechtsschutz ganz allgemein zu hohe Anforderungen an die Zulässigkeit von Richtervorlagen gem. Art. 100 GG.

Nachdem die 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts mit Beschluss vom 26.10.2004 - 2 BvR 246/98 - (WM 2004, 2364 = HFR 2005, 56) erneut und gesondert die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der sog. Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bestätigt hatte, fasste der 4. Senat des Nds. Finanzgerichts unter dem 14.4.2005 einen Ergänzungsbeschluss zu seinem Vorlagebeschluss vom 21.04./13.07.2004, in dem er darlegte, dass und warum er ungeachtet dessen an seiner Auffassung festhalte, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG und sei deshalb verfassungswidrig.

II.

Der Verfassungsrechtsausschuss der Bundesrechtsanwaltskammer hält die erneute Vorlage für unzulässig angesichts der sich aus § 31 Abs. 1 BVerfGG ergebenden und in dem Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 17.11.1998 auch noch einmal ausdrücklich betonten Bindungswirkung der bereits zur Gewerbesteuerfreiheit der Freiberufler etc. ergangenen Senatsrechtsprechung. Sie geht zu Lasten der seit fast 20 Jahren auf eine abschließende Entscheidung im Finanzgerichtsprozess wartenden Klägerin des Ausgangsverfahrens.

Ob der Umgang der Kammern des Bundesverfassungsgerichts vornehmlich mit Richtervorlagen aus dem Bereich des Steuerrechts, wie das vorlegende Gericht insinuiert, generell zu restriktiv ist und - entgegen der Verfassung - zu Rechtsschutzlücken gegenüber verfassungswidrigen Steuergesetzen führt, hat der BRAK-Verfassungsrechtsausschuss nicht zu beurteilen.

Ebenso sieht der Ausschuss davon ab, sich erneut mit den Ausführungen des als Teil B (S. 12-66) ins Zentrum des erneuten Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses vom 21.4.2004 gestellten, vorangegangenen Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses vom 24.6.1998 zu befassen; denn die dortigen Ausführungen sind bereits ab-

schließlich von der 3. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgericht in ihrem Beschluss vom 17.11.1998 beschieden worden. Nachstehend soll deshalb nur zur Zulässigkeit der erneuten Vorlage (Teil D [S. 94 - 103] des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses vom 21.04.2004) unter gleichzeitiger Berücksichtigung dessen Stellung genommen werden, was ggf. über die Ausführungen in dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 24.06.1998 hinaus zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der beiden in dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 21.04.2004 erneut gestellten Vorlagen dargelegt worden ist (s. dort Teil C, S. 67 - 93).

Im Einzelnen:

1. Das Nds. Finanzgericht hat die Zulässigkeit der (erneuten) Vorlage im Wesentlichen wie folgt begründet:
 - a) Ausgehend von den in BVerfGE 33, 199 u. 70, 242, 249 formulierten Grundsätzen sei die erneute Vorlage bezüglich der Gewerbesteuer bereits deshalb zulässig, weil seit der letzten, das Streitjahr 1966 betreffenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer vom 25.10.1977 (BVerfGE 46, 224) bis zum Streitjahr des vorliegenden Falles, 1988, "*zahlreiche Änderungen des Gewerbesteuergesetzes*" vorgenommen worden seien, die zu erheblichen Eingriffen in die Struktur des Gesetzes geführt und ihren Charakter "*weg von einer Objektsteuer hin zu einer Ertragssteuer*" verändert hätten. Eine "neue Tatsache" im Sinne von BVerfGE 33, 199 stelle ferner die "*weitgehende Angleichung der Berufsbilder der Gewerbetreibenden und der übrigen selbständig Tätigen in Bezug auf den Einsatz der verschiedenen Produktionsfaktoren*" dar. Dies sei allgemein bekannt und offenkundig und eine weitere Präzisierung sei ohne vorherige Hilfestellung des Bundesverfassungsgerichts nicht möglich. Schließlich unterliege das Bundesverfassungsgericht selbst nicht der Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG und könne deshalb auch die in einer früheren Entscheidung vertretene Rechtsauffassung aufgeben. Die Vorlage wäre deshalb auch

dann als zulässig zu behandeln, wenn das Bundesverfassungsgericht sich der Ansicht anschließen würde, dass die Freistellung der freien Berufe und der übrigen selbständig Tätigen von der Gewerbesteuer nicht zu den vom Verfassungsgeber vorgefundenen und gebilligten Grundstrukturen der Gewerbesteuer gehöre, bzw. wenn das Bundesverfassungsgericht seine Rechtsauffassung aufgeben würde, die Auswahl des Steuergegenstandes durch den Gesetzgeber sei nur am Maßstab des Willkürverbots zu messen, oder wenn das Bundesverfassungsgericht Anlass nehmen würde, die Gewerbeertragssteuer am Maßstab der "*Neuen Formel*" zu messen.

- b) Bei der Vorlage bezüglich der "Abfärberegung" handele es sich, soweit es um die Gewerbesteuerbelastung gehe, prozessual um einen Hilfs- bzw. Eventualantrag. Solche Anträge seien auch im verfassungsgerichtlichen Normenkontrollverfahren zulässig. Im vorliegenden Fall wäre die Entscheidungserheblichkeit des Hilfsantrages zu bejahen, wenn das Bundesverfassungsgericht - ebenso wie im Kammerbeschluss vom 17.11.1998 - die Zulässigkeit des Hauptantrages verneinen würde.

Die entgegenstehende Auffassung in dem vorgenannten Kammerbeschluss, wonach - wegen Vorgreiflichkeit - die aus der erneuten Vorlage folgende Unzulässigkeit des Hauptantrages (auch) die Unzulässigkeit der Vorlage zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Folge habe, bedeute, dass die Kammer von einer möglichen Begründetheit des Hauptantrages ausgehe, was im Widerspruch zur bisherigen ständigen Senatsrechtsprechung stehe, die die Gewerbesteuer für verfassungsgemäß halte. Folge man gleichwohl dem Kammerbeschluss, müsste zunächst eine auf die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer beschränkte Vorlage erstellt werden. Und erst bei deren Misserfolg (im Sinne einer Bestätigung der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuerfreiheit der Freiberufler etc.) könnte dann die zweite entscheidungserhebliche Rechtsfrage zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vorgelegt werden. Möglich und nach der

Spruchpraxis des Bundesverfassungsgerichts sogar wahrscheinlicher wäre allerdings, dass es dem Finanzgericht endgültig nicht gelingen könnte, jemals eine zulässige Vorlage zur Verfassungswidrigkeit der Gewerbeertragssteuer zustande zu bringen. Dann wäre nach den Vorgaben des Kammerbeschlusses vom 17.11.1998 auch eine Vorlage der Abfärberegelung endgültig ausgeschlossen mit der Folge, dass das beim Finanzgericht anhängige Verfahren wegen der "*Entscheidungssperre... aus Art. 100 Abs. 1 GG*" weder entschieden noch in anderer Weise zum Abschluss gebracht werden könnte. Das verstöße auch gegen das Grundrecht der Klägerin des Ausgangsverfahrens auf effektiven Rechtsschutz aus Art. 19 Abs. 4 GG.

2. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

- a) Die „*zahlreichen Änderungen des Gewerbesteuergesetzes*“ seit der letzten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer vom 25.10.1977 (BVerfGE 46, 224) können die Zulässigkeit einer erneuten Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG bereits deshalb nicht begründen, weil weder die vom vorliegenden Gericht konstatierte Änderung des Charakters der Gewerbesteuer "*weg von einer Objektsteuer hin zu einer Ertragsteuer*" noch die im Einzelnen aufgeführten Anhebungen, Erhöhungen, Ersetzungen, Einführungen, Begrenzungen und Kürzungen von Freibeträgen u. ä. von sich aus die Unhaltbarkeit der bisherigen Annahmen zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuerfreiheit der Freiberufler etc. nahelegen; das vorlegende Gericht hat dazu auch nichts vorgetragen. Genau aus diesem Grunde hatte bereits die 3. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts in ihrem Beschluss vom 17.11.1998 (s. dort Rdnr. 19) die vergleichbare Argumentation des vorlegenden Gerichts in seinem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 24.6.1998 für nicht ausreichend erklärt, die Zulässigkeit der erneuten Vorlage zu begründen. Hinzu kommt schließlich, dass sämtliche der in dem aktuellen Vorlagebeschluss aufgelisteten Änderungen des Gewerbesteuergesetzes zeitlich vor der weiteren Entschei-

dung des Ersten Senats vom 12.3.1985 (BVerfGE 69, 188) liegen, in der das Bundesverfassungsgericht neuerlich von der Verfassungsmäßigkeit des Gewerbesteuergesetzes ausgegangen ist; auch auf diese Bestätigung der bisherigen Judikatur des Bundesverfassungsgerichts hatte die 3. Kammer des Ersten Senats in ihrem Beschluss vom 17.11.1998 (s. dort Rdnr. 13) genauso wie in ihrem weiteren Beschluss vom 17.12.1998 - 1 BvL 19/98 -(BWGZ 1999, 451 = juris]), mit dem eine vergleichbare Vorlage des Finanzgerichts Baden-Württemberg ebenfalls für unzulässig erklärt worden war, ausdrücklich hingewiesen (s. dort Rdnr. 9).

Ebenfalls keine zur erneuten Vorlage berechtigende oder gar verpflichtende "neue Tatsache" stellt die vom vorlegenden Gericht wiederum postulierte *"weitgehende Angleichung der Berufsbilder der Gewerbetreibenden und der übrigen selbständig Tätigen in Bezug auf den Einsatz der verschiedenen Produktionsfaktoren"* dar. Denn neuerlich wird dies - wie bereits in dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 24.06.1998 - lediglich als *"allgemein bekannt und offenkundig"* bezeichnet, ohne die in dem Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 17.11.1998 (s. dort Rdnr. 20) insoweit als fehlend beanstandeten Präzisierungen vorzunehmen. Dieser Obliegenheit kann sich das vorlegende Gericht auch nicht unter Hinweis auf die *"...fehlende Kenntnis der vom Bundesverfassungsgericht in seinen Entscheidungen BVerfGE 26, 1 und 46, 224 zugrunde gelegten Tatsachen"* entziehen. Denn gefordert waren nach dem Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 17.11.1998, soweit es um die bereits seinerzeit vom vorlegenden Gericht postulierte *"Änderung der tatsächlichen Verhältnisse"* (hinsichtlich der Angleichung der Berufsbilder der freien Berufe etc. und der Gewerbetreibenden) ging, in Übereinstimmung mit der Senatsrechtsprechung (vgl. BVerfGE 87, 341, 346) *"...Ausführungen dazu, auf welche Weise die diesbezüglichen Feststellungen getroffen worden sind"*, und ergänzend Folgendes: *"Im Hinblick darauf, dass nach den Darlegungen des vorlegenden Senats nur noch 30 bis 42 vom Hundert aller Gewerbebe-*

triebe von der Gewerbeertragssteuer betroffen sein sollen und damit wohl nicht die kleineren, sondern die mittleren und größeren Betriebe, können auch nur diese bei einem Vergleich mit den Betrieben der Land- und Forstwirte und der selbständig Tätigen herangezogen werden. Auch insoweit hätte es näherer Darlegungen bedurft." (vgl. erneut Rdnr. 20). An diesen Ausführungen und Darlegungen fehlt es weiterhin.

Kein Argument für die Zulässigkeit der erneuten Vorlage ist schließlich der Hinweis des vorlegenden Gerichts darauf, dass das Bundesverfassungsgericht selbst der Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG nicht unterliege und deshalb seine in einer früheren Entscheidung vertretene Rechtsauffassung auch dann aufgeben könne, wenn diese entscheidungstragend gewesen sei. Mit dieser Argumentation werden, weil natürlich nie auszuschließen ist, dass das Bundesverfassungsgericht von einer bisher vertretenen Rechtsauffassung nach erneuter Prüfung wieder abrückt, die aus wohlerwogenen Gründen sehr streng gefassten Zulässigkeitsvoraussetzungen, die für eine erneute Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG gelten, regelrecht "ausgehebelt". Das widerspricht der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (vgl. erneut die Nachweise im Kammerbeschluss v. 17.11.1998, Rdnr. 14).

- b) Die Qualifizierung der die "Abfärberegelung" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG betreffenden Vorlagefrage als Hilfs- bzw. Eventualantrag, wie sie jetzt auf S. 97 ff. des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses vom 21.04.2004 (ber. d. weiteren Beschluss v. 13.07.2004), vorgenommen worden ist, steht zunächst im Widerspruch zu dem Tenor dieser Entscheidung, in dem unter Ziff. 2 sowohl die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes über die Gewerbeertragssteuer als auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewissermaßen gleichberechtigt und, ohne sie in ein Verhältnis von Haupt- und Hilfs- bzw. Eventualantrag zu setzen, zur Prüfung auf ihre Verfassungsmäßigkeit durch das Bundesverfassungsgericht gestellt worden sind. Das Gleiche galt und gilt für den vorangegangenen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Nds. Finanzgerichts

vom 24.06.1998 (vgl. die Wiedergabe der seinerzeitigen Vorlagefragen auf S. 12 des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses vom 21.04.2004). Dementsprechend ist es auch nicht ganz korrekt, wenn das vorlegende Gericht in dem aktuellen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss (s. dort S. 98, unten) formuliert, die 3. Kammer des Ersten Senats habe sich in ihrem Beschluss vom 17.11.1998 in einer bestimmten Art und Weise "*zur Zulässigkeit des Hilfsantrages*" geäußert. Die Kammer hat vielmehr die Entscheidungserheblichkeit der zweiten, selbständig aufgeworfenen Vorlagefrage (zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) wegen Voreiligkeit der ersten Vorlagefrage (Vereinbarkeit der Gewerbeertragssteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG) verneint.

Dabei versteht das vorlegende Gericht die 3. Kammer des Ersten Senats miss, wenn es ihr vorhält, sie habe sich damit in Widerspruch zur "*...ständigen Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die die Gewerbesteuer für verfassungsgemäß hält*" (S. 99), begeben. Dieses Argument überrascht, weil das Nds. Finanzgericht mit seiner erneuten Vorlage gerade eine Modifizierung bzw. Aufgabe dieser Senatsrechtsprechung erreichen will. Vor allem aber hat die 3. Kammer des Ersten Senats mit ihrem Hinweis auf die Voreiligkeit der Vorlagefrage bezüglich der Vereinbarkeit der Gewerbeertragssteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG zutreffenderweise auf die auch verfassungsprozessual nicht von vornherein auszuschließende Möglichkeit der Zulässigkeit (und Begründetheit) einer erneuten Vorlage abgestellt, was es in der Tat, wie es in dem Beschluss vom 17.11.1998 heißt, „*ungewiss*“ macht, „... *ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG überhaupt zur Anwendung kommt*“ (vgl. Rdnr. 23).

Daraus folgt: angesichts der sich aus § 31 Abs. 1 BVerfGG ergebenden Bindung der Fachgerichte an die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts sowie im Hinblick auf die besonderen Anforderungen an die Zulässigkeit einer erneuten Vorlage hätte sich das Nds. Finanzgericht im vorliegenden Fall entweder tatsächlich um die Erfüllung dieser

besonderen Zusätzlichkeitsvoraussetzungen bemühen müssen - was nicht geschehen ist - oder aber die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts akzeptieren müssen, dass die Gewerbeertragssteuer auch und gerade im Blick auf Freiberufler etc. mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Dementsprechend bestand insoweit weder ein Vorlagerecht noch eine Vorlagepflicht. Wie die Situation zu beurteilen wäre, wenn das Nds. Finanzgericht - unter Berücksichtigung der vorstehend dargelegten Rahmenbedingungen für eine erneute Vorlage - ausschließlich die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zum Gegenstand einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG gemacht hätte, kann offen bleiben.

Zweiter Teil

1. Das Bundesverfassungsgericht erbittet eine Stellungnahme zu der Frage, ob es mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist, dass im Kalenderjahr 1988 nur Gewerbebetriebe von der Gewerbeertragsteuer erfasst werden und nicht die Betriebe der selbständig Tätigen im Sinne von § 18 EStG und der Land- und Forstwirtschaft im Sinne von § 13 EStG.

Außerdem wird eine Stellungnahme dazu erbeten, ob es dann, wenn die Gewerbesteuer verfassungsgemäß ist, gleichheitswidrig wäre, dass Personengesellschaften und Einzelunternehmen gewerbesteuerlich unterschiedlich behandelt werden, weil bei Personengesellschaften eine Aufteilung des Ergebnisses nach unterschiedlichen Einkunftsarten nicht möglich ist.

2. Die Gewerbeertragsteuer erstreckt sich nur auf solche Betriebe, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, nicht hingegen auf die Betriebe der freien Berufe und der Land- und Forstwirtschaft. Dies beruht auf einer aus sachlichen Gründen gebotenen Differenzierung und verstößt somit nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Artikel 3 GG.

Bezogen auf die freien Berufe bestehen folgende sachliche Gründe, welche es rechtfertigen, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG nicht der Gewerbeertragsteuer unterworfen werden.

- a) Die Gewerbesteuer ist eine Objektsteuer. Anknüpfungspunkt ist der Gewerbebetrieb, dessen Idealtyp aus der Symbiose von Kapital (Maschinen) und Arbeit hervorgeht.

Bei einem Freiberufler ist nicht seine Praxis oder seine Kanzlei das Wesentliche, sondern seine personengebundene Tätigkeit. Würde also die Gewerbesteuer auf Freiberufler erstreckt werden, müsste sie von einer Objektsteuer zu einer Personensteuer umgewandelt werden.

- b) Den meisten freien Berufen sind hoheitliche oder gemeinwohlfördernde Aufgaben übertragen worden. Hingewiesen wird auf die Katalogberufe, die in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannt sind. Für die im Gesundheitswesen tätigen Freiberufler liegt die Förderung des Gemeinwohls auf der Hand. Gleiches gilt aber auch für Rechtsanwälte, ohne deren Wirkung die Gewaltenteilung nicht funktionieren würde. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sind für ein funktionierendes Finanzwesen im Staat erforderlich, Ingenieure und Architekten für ein sicheres Bauwesen. Freiberufliche Journalisten sind für die Aufrechterhaltung der Pressefreiheit notwendig.

Es gibt auch genügend rechtspolitische Gründe, die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erziehende Tätigkeit zu fördern.

- c) Die Freiberufler können auch deswegen verlangen, anders behandelt zu werden als Gewerbetreibende, weil es ihnen nicht möglich ist, durch den Einsatz von Maschinen ihre Arbeitskraft zu vervielfältigen und den Gewinn zu vergrößern. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden

nahezu ausschließlich hervorgerufen aus den Honoraren, die ein Freiberufler für seine eigene höchstpersönliche Arbeit verlangen kann.

In vielen Bereichen unterliegen die freien Berufe staatlichen Reglementierungen, die sie daran hindern, wie ein Gewerbetreibender Umsätze und Gewinne zu steigern. Es bestehen Berufszugangsvoraussetzungen, die bei Gewerbetreibenden nicht gelten. Es sind Gebührenordnungen bzw. Vergütungsgesetze zu beachten, welche die freien Berufe zwingen, ihre Arbeitskraft zu Vergütungen einzusetzen, die unter den Stundensätzen für einfachste Arbeiten liegen. Es bestehen Pflichten zum Abschluss von Berufshaftpflichtversicherungen, zum Beitritt bei einer Berufskammer und zur Altersvorsorge.

3. Das Bundesverfassungsgericht hat in den Entscheidungen BVerfGE 26,1 und 46,224 die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer bejaht. Auf die Entscheidungsgründe wird verwiesen. Das Willkürverbot war nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichtes nicht berührt.

Auch bis zum Jahre 1988 haben sich die Gesichtspunkte, die eine Privilegierung der freien Berufe rechtfertigen, nicht bedeutend verändert. Es war demzufolge auch noch im Kalenderjahr 1988 zu rechtfertigen, die freien Berufe von der Gewerbesteuer auszunehmen.

4. Dem Gesetzgeber ist es erlaubt, den Tatbestand eines belastenden Gesetzes abstrakt und damit losgelöst vom Einzelfall zu formulieren. Der Gesetzgeber wäre überfordert, wenn er für jeden Lebenssachverhalt eine Rechtsfolge gestaltet, die dem individuellen Lebenssachverhalt gerecht wird.

Der Gesetzgeber des Gewerbesteuergesetzes durfte deswegen auch die Steuerbarkeit an den werbenden Gewerbebetrieb und die mit diesem Betrieb erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG knüpfen.

Wegen dieser zulässigen Pauschalierung muss es hingenommen werden, dass die Gewerbesteuerbelastung wegen Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb auch dann greift, wenn besondere Konstruktionen der beruflichen Tätigkeit nach der einkommensteuerlichen Gesetzeslage dazu führen, dass nicht mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Es muss also gewerbesteuerlich hingenommen werden, dass eine eigentlich vermietende Tätigkeit in Fällen der sogenannten Betriebsaufspaltung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Es muss gewerbesteuerlich auch hingenommen werden, dass Tätigkeitsvergütungen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden, wenn Gesellschafter für ihre gewerblich tätige Personengesellschaft tätig werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

5. Dem Gesetzgeber ist es aber untersagt, im Rahmen von Typisierungen Ungleiches dann einheitlich zu behandeln, wenn er an anderer Stelle schon zum Ausdruck gebracht hat, dass Ungleiches auch zu unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlungen führt.

Bei natürlichen Personen ist es möglich, einerseits Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG zu erzielen und andererseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG. Nur Erstere unterliegen der Gewerbesteuer.

Angesichts dieses Umstandes ist es gleichheitswidrig, wenn die Gewinne von Personengesellschaften insgesamt der Gewerbesteuer unterworfen werden, auch wenn sie sich aus Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG zusammensetzen.

Der Umstand, dass Gewinne in einer Gesamthandsgemeinschaft, bestehend aus mehreren Personen, anfallen, ist kein ausreichendes Merkmal dafür, dass auch Einkünfte dieser Personengesellschaft aus selbständiger Arbeit der Gewerbesteuer unterliegen.

