

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 1 K 138/10

Vorlagebeschluss des Senats vom 29.02.2012

Rechtskraft: rechtskräftig

Normen: GewStG 2008 § 8 Nr. 1 Buchst. a, GewStG 2008 § 8 Nr. 1 Buchst. d, GewStG 2008 § 8 Nr. 1 Buchst. e, GG Art. 3 Abs. 1, GG Art. 14 Abs. 2, EStG 2008 § 4 Abs. 5b, FGO § 86 Abs. 1

Leitsatz: Die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG hält das Gericht für verfassungswidrig. Die Regelungen verstoßen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und sind nicht hinreichend gerechtfertigt.

Überschrift: Gewerbesteuer/Grundgesetz: Verfassungswidrigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen und Mieten

Gründe:

A.

Die Beteiligten streiten über die Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe sowie über die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Rahmen der Gewerbesteuer.

Die Klägerin betreibt in der Rechtsform der GmbH Tankstellen mit Shop und Waschstraße. Die zum Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen pachtete die Klägerin von der A GmbH entgeltlich an. Im Jahr 2008 entstanden der Klägerin Entgelte für Schulden in Höhe von insgesamt ... EUR sowie für die Miete/Anpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Eigentum eines anderen standen, Aufwendungen in Höhe von insgesamt ... EUR und für die Miete/Anpachtung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die im Eigentum eines anderen standen, Aufwendungen in Höhe von insgesamt ... EUR. Die Pachten bezogen sich auf Wirtschaftsgüter, die für den Fall, dass sie im Eigentum der Klägerin gestanden hätten, deren Anlagevermögen zuzurechnen gewesen wären.

In ihrer Körperschaftsteuererklärung 2008 ermittelte die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von ... EUR. Hierbei berücksichtigte sie als nichtabziehbare Aufwendungen u. a. Körperschaftsteuer in Höhe von ... EUR, Solidaritätszuschlag in Höhe von ... EUR und Gewerbesteuer in Höhe von ... EUR. In ihrer Gewerbesteuererklärung 2008 erklärte die Klägerin bei den Hinzurechnungsbeträgen neben den Entgelten für Schulden die Aufwendungen für die Benutzung fremder beweglicher und unbeweglicher Betriebsanlagegüter. Der Beklagte erließ am ... erklärungsgemäß einen Gewerbesteuermessbescheid für 2008, wobei er den Gewerbesteuermessbetrag auf ... EUR festsetzte. Hiergegen legte die Klägerin am ... Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom ... zurückwies.

Am ... erhob die Klägerin Klage.

Sie ist der Auffassung, die Hinzurechnung der Gewerbesteuer im Rahmen der Ermittlung der Körperschaftsteuer, was der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags zugrunde gelegt werde, sei verfassungswidrig, da die Hinzurechnung sowohl gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG) als auch gegen Art. 14 GG verstoße. Die Aufwendungen für die Gewerbesteuer seien dem Wesen nach Betriebsausgaben, die nach dem Gebot der Folgerichtigkeit zu berücksichtigen seien. Durch das Verbot des Abzugs der Aufwendungen für die Gewerbesteuer werde ein Eingriff in das verfassungsrechtlich geschützte Eigentum durch Erhöhung der Körperschaftsteuer intensiviert. Die Eingriffe seien nicht zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber habe mit der Neufassung des § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes (EStG) maßgeblich die Gegenfinanzierung der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes im Blick gehabt. Auch eine beabsichtigte Verwaltungsvereinfachung genüge als Rechtfertigungsgrund nicht. Im konkreten Fall führe die Vorschrift dazu, dass der Klägerin nicht das durch das objektive Nettoprinzip geschützte Existenzminimum verbleibe und sie keine angemessene Gegenleistung für das eingesetzte Kapital sowie für die geleistete Arbeit erhalte.

Des Weiteren ist die Klägerin der Auffassung, die Hinzurechnung der Pachtzinsen für die Benutzung fremder beweglicher und unbeweglicher Betriebsanlagegüter sei verfassungswidrig. Die Besteuerung verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Hinzurechnung der Pachtzinsen für die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Klägerin führe auf Dauer gesehen zu einer realen Existenzgefährdung der Klägerin. Die Gewerbesteuer habe sich im Vergleich zur früheren Rechtslage nahezu verdreifacht und habe erdrosselnde Wirkung. Es liege ein Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 GG vor, der nicht gerechtfertigt sei. Die Hinzurechnung führe zu einer Existenzgefährdung der Klägerin, die auf die gepachteten Wirtschaftsgüter nicht verzichten könne. Zumindest könne im Jahr 2008 allenfalls ein Hinzurechnungsprozentsatz von höchstens 50 v. H. für die Pachtzinsen für die Benutzung fremder unbeweglicher Betriebsanlagegüter anzuwenden sein. Die mehrmalige Absenkung des Prozentsatzes auf nunmehr 50 v. H. im Erhebungszeitraum 2010 sei deshalb erfolgt, weil die Prozentsätze von vornherein zu hoch angesetzt worden seien. Der Gesetzgeber habe die Grenze der verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung mit der Festlegung der Hinzurechnungsprozentsätze im Streitjahr überschritten.

Die Klägerin beantragt,

den Gewerbesteuermessbetragsbescheid für 2008 vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... in der Weise zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag um ... EUR auf ... EUR niedriger festgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er meint, der Gesetzgeber habe sich bei der Neuregelung innerhalb seines Gestaltungsspielraumes gehalten. So habe er die Steuermesszahl für den Gewerbeertrag auf 3,5 v. H. und den Körperschaftsteuersatz auf 15 v. H. gesenkt und dadurch die steuerliche Belastung vermindert. Die Klägerin erziele zudem eine ausreichende Eigenkapitalverzinsung. Im Übrigen werde im Gewerbeertrag tatsächlich nur 7,57 v. H. aller geleisteten Pachtzinsen für die Benutzung fremder

Betriebsanlagegüter bei der Klägerin berücksichtigt. Daher ergebe sich allein aus der steuerlichen Regelung keine Existenzgefährdung der Klägerin.

Das Gericht hat zunächst das Bundesministerium der Finanzen - BMF - mit Schreiben vom ... und mit Schreiben vom ... sowie danach die Finanzministerien der Länder mit Schreiben vom ... gebeten, konkrete Daten aus den fast zu 100 v. H. erfolgten Gewerbesteueranlagen 2007 und 2008 bezogen auf die Hinzurechnungsvorschriften mitzuteilen. Die Bitte um Auskunft erstreckte sich - getrennt nach Einzelgewerbetreibenden, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften - unter anderem auf die Höhe der jeweils veranlagten und in den Gewerbesteuererklärungen einzeln verschlüsselten Hinzurechnungstatbestände sowie auf die Frage, für wie viele Gewerbetreibende allein aufgrund der Hinzurechnungen Gewerbesteuer festgesetzt wurde. Das BMF hat zunächst mit Schreiben vom ... mitgeteilt, die statistischen Erhebungen abwarten zu müssen. Sodann hat das BMF mit Schreiben vom ... angeregt, dass sich das Gericht an das Statistische Bundesamt wegen der gewünschten Auskünfte wenden möge. Das BMF hat in dem Schreiben ferner mitgeteilt, dass eine vom Gericht angeregte Koordination der Datenerfassung in den Ländern verfassungsrechtlich an der Zuständigkeit der Landesfinanzverwaltungen für die Gewerbesteuer scheitere. Mit Schreiben vom ... hat die Finanzbehörde Hamburg, stellvertretend für alle betroffenen Finanzministerien, mitgeteilt, die Auskünfte könnten wegen des unverhältnismäßigen Aufwands nicht erteilt werden, ohne den Aufwand näher zu präzisieren. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die jeweiligen Schreiben Bezug genommen.

Dem Gericht haben ... vorgelegen.

Im Übrigen wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 29.02.2012 verwiesen.

B.

Der Senat legt dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Vorlagefrage gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i. V. m. § 80 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) zur Entscheidung vor und setzt bis dahin das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus.

Nach der Überzeugung des Senates sind § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in den im Streitjahr geltenden Fassungen verfassungswidrig. Diese Vorschriften verstoßen nach Ansicht des Senates gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da sie das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und das daraus folgende Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verletzen und ein rechtfertigender Grund hierfür nicht vorliegt.

I.

Rechtslage

Die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes lauten auszugsweise in der für das Streitjahr gültigen Fassung (soweit hier wiedergegeben: Bekanntmachung der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes vom 15.10.2002 [GewStG 2002], Bundesgesetzblatt Teil I - BGBl I - 2002, 4167; Gesetz zur Umsetzung der

Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003, BGBl I 2003, 2840; Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003, BGBl I 2003, 2922; Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912; Jahressteuergesetz 2008 [JStG 2008] vom 20.12.2007, BGBl I 2007, 3150):

Abschnitt I Allgemeines

§ 1 Steuerberechtigte

Die Gemeinden erheben eine Gewerbesteuer als Gemeindesteuer.

§ 2 Steuergegenstand

(1) 1Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. 2Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen...

...

§ 5 Steuerschuldner

(1) 1 Steuerschuldner ist der Unternehmer. 2 Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird ...

...

§ 6 Besteuerungsgrundlage

Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag.

Abschnitt II

Bemessung der Gewerbesteuer

§ 7 Gewerbeertrag

1Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge...

...

§ 8 Hinzurechnungen

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

1. Ein Viertel der Summe aus

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

des Vertragsschlusses der Veräußerung zugrunde gelegt haben, und dem vereinbarten Veräußerungserlös als bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt,

b) Renten und dauernden Lasten. 2Pensionszahlungen auf Grund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage gelten nicht als dauernde Last im Sinne des Satzes 1,

c) Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters,

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

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

f) einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen). 2Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nicht vorzunehmen auf Aufwendungen, die nach § 25 des Künstlersozialversicherungsgesetzes Bemessungsgrundlage für die Künstlersozialabgabe sind, soweit die Summe den Betrag von 100.000 Euro übersteigt;

2. (weggefallen)

3. (weggefallen)

...

7. (weggefallen)

...

§ 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um...

...

II.

Geschichte und Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften

1. Die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Form entwickelte sich aus einem im Prinzip zweigliedrigen System der direkten Besteuerung, bestehend aus der Grundsteuer und einer oder mehrerer Gewerbesteuern (vgl. die Nachweise zur Auffassung der deutschen Kameralisten des 18. Jahrhunderts in Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 14). Die Differenzierung zwischen der Grundsteuer und der Gewerbesteuer überwand den Physiokratismus des 18. Jahrhunderts, wonach das gesamte Volkseinkommen auf den Erträgen von Grund und Boden beruhte und deshalb das Grundvermögen als alleiniger Anknüpfungspunkt einer Besteuerung mit einer Grundrente diente (nach Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 12 mit Nachweisen - m. N. -). Die Kameralisten waren bemüht, zur Erfassung von Erträgen als den Quellen der Besteuerung einen präziseren Indikator für den Ertrag als die Kapitalgröße selbst zu finden. Dabei blieb allerdings streitig, wie der als möglicher Indikator dienende Reinertrag definiert werden sollte (nach Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 15 f. m. N., S. 28). Das preußische Gewerbesteuergesetz vom 30.05.1820 teilte die steuerpflichtigen Gewerbe in jeweils untergliederte Klassen ein und zog als Merkmalgrößen für den Ertrag das fixe

Kapital, den Rohstoffeinsatz, den Ausstoß an Fertigprodukten, den Umsatz und die Zahl der Arbeitnehmer heran (nach Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 19 m. N.). Mit der Miquel'schen Reform in Preußen 1891 wurden anstelle der Merkmalbesteuerung Steuerklassen eingeführt, die nach der Ertragshöhe und nach dem Betriebskapital unterschieden wurden. Dabei diente die mit der gleichzeitig eingeführten Einkommensteuer dort vorgesehene Gewinnermittlung als Basis für die Ertragsbesteuerung bei der Gewerbesteuer (nach Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 26 f. m. N.). In Bayern erfolgte im 19. Jahrhundert eine Gewerbebesteuerung im Wesentlichen nach bestimmten Merkmalen und nicht nach dem Istertrag (nach Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 22 ff. m. N.). Mit Einführung einer Einkommensteuer wurde auch in Bayern die Gewerbesteuer umgestaltet und teilweise an den Reinertrag geknüpft (nach Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 26 m. N.).

2. Im Anschluss an die Reichssteuerreform von 1920 wies das Landessteuergesetz vom 30.03.1920 (Reichsgesetzblatt Teil I - RGBI I - 1920, 402; später Finanzausgleichsgesetz genannt, RGBI I 1923, 483 [494 ff.]) die Ertragsteuern vom Gewerbe ausdrücklich den Ländern zur Ausschöpfung zu. Danach sollte die Gewerbesteuer keine Besteuerungsmerkmale enthalten, die auf die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abzielten (§ 9 Satz 2 Finanzausgleichsgesetz). Die Einschränkung der Steuerquellen zu Lasten der Länder und Gemeinden führte zu Gewerbesteuergesetzen sämtlicher Länder, die zwar in den Grundzügen übereinstimmten, im Übrigen aber stark voneinander abwichen. Das Gewerbesteuerrahmengesetz vom 01.12.1930 (RGBI I 1930, 517 [537 ff.]) versuchte, das Landesrecht zu vereinheitlichen, setzte sich jedoch nicht durch (Reichssteuerblatt - RStBl - 1937, 693).

a) Die Länder regelten die Hinzurechnung von Zinsen unterschiedlich. Beispielsweise wurden Zinsen für das Gewerbekapital (Betriebsvermögen) und für Schulden aus dem Erwerb oder der Erweiterung des Geschäfts hinzugerechnet (Preußen, Braunschweig, Anhalt, Schaumburg-Lippe). Andererseits waren nur sämtliche, nicht im Gewerbebetrieb anfallenden Schuldzinsen und die Zinsen für das Eigenkapital nicht abzugsfähig (Bayern, teilweise ähnlich Hessen, Hamburg). Teilweise waren Zinsen für das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital und für Schulden, die vom gewerblichen Anlage- und Betriebskapital nicht abgezogen werden dürfen, nicht abzugsfähig (Sachsen, Thüringen, Lippe). In Württemberg waren nur Zinsen aus Schulden, die zum Erwerb und zur Erweiterung des Unternehmens oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommen worden sind, dem Gewinn hinzuzurechnen. Baden wiederum hatte eine anders differenzierende Regelung zur Hinzurechnung von Zinsen. Mecklenburg und Oldenburg richteten sich nach dem Gewerbesteuerrahmengesetz, wonach Zinsen für die nicht aus laufenden Verbindlichkeiten bestehenden Schulden hinzugerechnet wurden. In Lübeck waren nur Personalsteuern und Sonderausgaben nicht abzugsfähig (vgl. zu den Länderregelungen im Einzelnen Anlage 1 zur Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl 1937, 699 ff.).

b) Die Länderregelungen zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen waren unterschiedlich. So waren beispielsweise Miet- und Pachtzinsen dem Gewerbeertrag nicht hinzuzurechnen bzw. abzugsfähig (Bayern, Sachsen, Württemberg, Thüringen, Hamburg, Braunschweig, Bremen, Lippe, Lübeck) oder teilweise hinzuzurechnen, soweit nicht die Mieten/Pachten bei dem Vermieter/Verpächter in derselben Gemeinde zum Gewerbeertrag gehörten (Preußen, Anhalt) oder teilweise

hinzuzurechnen bzw. nichtabzugsfähig, soweit sie für das dem Gewerbebetrieb dienende Betriebsvermögen gezahlt wurden (Baden, Hessen, Schaumburg-Lippe), oder teilweise hinzuzurechnen, soweit sie nicht beim Empfänger der Gewerbesteuer unterlagen bzw. soweit Zinsen für die Benutzung von Grundstücken den ortsüblichen Miet- oder Pachtzins wesentlich überstiegen (Mecklenburg, Oldenburg, die sich nach § 11 Abs. 2 Gewerbesteuerrahmengesetz richteten; vgl. zu den Länderregelungen im Einzelnen Anlage 1 zur Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl 1937, 699 ff.).

3. Nachfolgend entwickelte sich die Rechtslage zur Hinzurechnung von Schuldzinsen in der Weise, dass zunächst gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 1936 (RGBl I 1936, 979), mit dem die zuvor bestehenden unterschiedlichen Gewerbesteuergesetze der Länder abgelöst wurden, Zinsen für die sogenannten Dauerschulden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb in voller Höhe wieder hinzuzurechnen waren. Dem lag die Vorstellung zugrunde, dass sich der Gewerbeertrag dem Realsteuercharakter der Gewerbesteuer entsprechend erst mit Hilfe der Hinzurechnungen und Kürzungen ergebe. Der auf diese Weise ermittelte Betrag stelle die Nutzungen des gesamten im Unternehmen arbeitenden Kapitals während des Bemessungszeitraums dar (RStBl 1937, 693 [695]).

Art. 4 des Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983) vom 20.12.1982 (BGBl I 1982, 1857 [1865 f.]) beschränkte die Hinzurechnung der Zinsen für den Erhebungszeitraum 1983 auf 60 vom Hundert (v. H.) und ab dem Erhebungszeitraum 1984 auf 50 v. H.

Art. 3 Nr. 2 Buchstabe a des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25.07.1988 (BGBl I 1988, 1093 [1116]) erweiterte die Hinzurechnung mit Hilfe der Ersetzung des Wortes "Zinsen" durch das Wort "Entgelte". Diese Fassung galt erstmals für den Erhebungszeitraum 1990 (Art. 3 Nr. 9 Steuerreformgesetz 1990, BGBl I 1988, 1093 [1116]).

Schließlich regelte Art. 3 Nr. 1 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912 [1930]) die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden neu. Die Hinzurechnung wurde ab dem Erhebungszeitraum 2008 auf Entgelte für Schulden, die keine Dauerschulden sind, erweitert. Im Übrigen wurde die Hinzurechnung grundsätzlich auf 25 v. H. der Entgelte und der ihnen gleichgestellten Aufwendungen beschränkt und die Nummerierung in Nr. 1 Buchstabe a geändert. Dabei sollte die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände der Verlagerung deutschen Steuersubstrats entgegenwirken und zur Finanzierung der Unternehmenssteuerreform beitragen. Durch die Ausweitung der Hinzurechnungsvorschriften sollte zwar die Steuerbemessungsgrundlage der Gewerbesteuer verbreitert, allerdings durch die gleichzeitige Verringerung des Hinzurechnungssatzes und der Einführung eines Hinzurechnungsfreibetrages das Steueraufkommen der Gewerbesteuer nicht verändert, aber stabiler und planbarer gemacht werden (Bundestags-Drucksache - BT-Drucks. - 16/4841, S. 32). Der Gesetzgeber erwartete, dass sich das Aufkommen der Gewerbesteuer von 37,4 Mrd. Euro im Jahr 2007 nur auf 36,7 Mrd. Euro im Jahr 2008 verringern, in den folgenden Jahren sich jedoch positiv entwickeln und im Jahr 2012 rund 50 Mrd. Euro betragen würde (BT-Drucks. 16/4841, S. 33).

4. Die Rechtslage zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen entwickelte sich wie folgt:

a) § 8 Nr. 8 GewStG 1936 (RStB I 1936, 979) sah die Hinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen standen, vor. Die Hinzurechnung erfolgte nicht, soweit die Miet- oder Pachtzinsen beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen waren (§ 8 Nr. 8 Satz 2 GewStG 1936).

Die Vorschrift des § 8 Nr. 8 GewStG 1936 ging ausweislich der Gesetzesbegründung von der Tatsache aus, dass zahlreiche Unternehmen mit gemieteten Maschinen arbeiteten. Unternehmen, die mit eigenen Maschinen arbeiteten, müssten den Reinertrag aus diesem Teil des Anlagevermögens in voller Höhe versteuern, während die anderen Unternehmen die Miete als Betriebsausgabe absetzen könnten. § 8 Nr. 8 GewStG wolle eine Gleichstellung erreichen und gehe davon aus, dass die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen den Reinertrag aus den gemieteten Maschinen oder sonstigen beweglichen Gütern des Anlagevermögens darstelle. Grundbesitz scheide von der Zurechnung aus, da dieser grundsätzlich nur von der Grundsteuer erfasst werden solle (RStB I 1937, 693 [696]).

b) Das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27.12.1951 (BGBl I 1951, 996) bestimmte mit der Ersetzung des zweiten Satzes in § 8 Nr. 8 GewStG, dass die Hinzurechnung in den Fällen, in denen die Miet- oder Pachtzinsen beim Empfänger zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gehörten, nur dann erfolgte, wenn der Jahresbetrag der Miet- oder Pachtzinsen 250.000 Deutsche Mark überstieg (Geltung ab Erhebungszeitraum 1951 gemäß Artikel VI § 8 Abs. 2 Satz 3 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts, BGBl I 1951, 996 [1002]).

c) In der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes vom 18.11.1958 (BGBl I 1958, 754) wurde die Hinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen in unveränderter Form erstmals als § 8 Nr. 7 GewStG 1957 bekannt gemacht.

d) Durch Art. 6 Nr. 5 des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 1961 (BGBl I 1961, 981, 986) erhielt § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG im Wesentlichen seine bis zum Erhebungszeitraum 2007 gültige Fassung. Grundsätzlich war danach die Hälfte der Miet- oder Pachtzinsen hinzuzurechnen. Dies galt nicht, soweit die Miet- oder Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen waren. Als Rückausnahme war die hälftige Hinzurechnung jedoch wieder vorzunehmen, wenn ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wurde und der Jahresbetrag der Miet- oder Pachtzinsen 250.000 Deutsche Mark überstieg (Geltung ab Erhebungszeitraum 1961 gemäß Art. 7 Abs. 1 StÄndG 1961, BGBl I 1961, 981, 987). Der Gesetzgeber wollte damit einer Erfahrung Rechnung tragen, wonach die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen zwei Fälle betreffen sollte: Zum einen sollten mit der vorher geltenden Hinzurechnungsvorschrift die Fälle erfasst sein, in denen ein ganzer Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wurde. Zum anderen sollte die vorher geltende Hinzurechnungsvorschrift aber auch die Vermietung oder Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter erfassen. Die mit dem Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27.12.1951 (BGBl I 1951, 996) beabsichtigte gerechtere Verteilung des Gewerbesteueraufkommens zwischen der Gemeinde des Mieters oder Pächters und der des Vermieters oder Verpächters sei jedoch nach Auffassung

des Gesetzgebers nur in dem Fall der Vermietung oder Verpachtung eines Betriebs oder Teilbetriebs gerechtfertigt, da in diesen Fällen die durch die Gewerbesteuer abzugeltenden Lasten überwiegend in der Gemeinde des Mieters oder Pächters entstünden. Würden nur einzelne Wirtschaftsgüter vermietet oder verpachtet, entstünden die durch die Gewerbesteuer abzugeltenden Lasten überwiegend jedoch in der Gemeinde des Vermieters oder Verpächters, der das Wirtschaftsgut herstelle, so dass in diesen Fällen eine Hinzurechnung der Miet- oder Pachtzinsen beim Mieter oder Pächter nicht gerechtfertigt sei (vgl. BT-Drucks. 3/2573, S. 25 f.).

e) Art. 3 Nr. 1 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) mit Änderung durch Art. 5 Nr. 02 des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) führte zu § 8 Nr. 1 Buchstaben d und e GewStG in der im Streitjahr geltenden Fassung. Bei Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren sollte nur der sogenannte Finanzierunganteil hinzugerechnet werden, der bei immobilien Wirtschaftsgütern 75 v. H. und bei mobilen Wirtschaftsgütern pauschal 20 v. H. betragen sollte (BT-Drucks. 16/4841, S. 30 f.). Die Neuregelung unterschied nicht mehr nach der steuerlichen Behandlung der Mieten/Pachten beim Empfänger, so dass die entsprechende Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 4 GewStG aufgehoben wurde (BT-Drucks. 16/4841, S. 80 f.), und nicht mehr nach der Dauer der Überlassung (BT-Drucks. 16/4841, S. 79). Im Übrigen blieb es bei der bisherigen Regelung, nur für die gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter eine Hinzurechnung vorzunehmen, die - unterstellt, der Mieter oder Pächter wäre Eigentümer - bei ihm zu seinem Anlagevermögen gehören würden (BT-Drucks. 16/4841, S. 80). Noch vor der erstmaligen Anwendung des § 8 Nr. 1 GewStG wurde der Finanzierungsanteil aus Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ohne weitere Begründung von 75 v. H. auf 65 v. H. herabgesetzt (BT-Drucks. 16/7036, S.23).

III.

Einfachgesetzliche Beurteilung des Streitfalles unter Berücksichtigung der Pflicht zur verfassungskonformen Auslegung

1. Die Klägerin erzielte im Streitjahr einen nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 Satz 1 GewStG) in Höhe von ... EUR.

Der Beklagte hat die Gewerbesteuer in Einklang mit § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in Verbindung mit § 4 Abs. 5b EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) zutreffend nicht berücksichtigt. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin hiergegen überzeugen den Senat nicht. Zwar ist das objektive Nettoprinzip als Ausgestaltung des verfassungsrechtlich geschützten Leistungsfähigkeitsprinzips durchbrochen. Dies führt jedoch lediglich zu Zweifeln des Senates an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung, nicht jedoch zu seiner Überzeugung von ihrer Verfassungswidrigkeit, da die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips möglicherweise durch einen besonderen sachlichen Grund gerechtfertigt ist.

a) Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt für das Steuerrecht, dass die Besteuerung jedenfalls im Bereich der direkten Steuern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten ist. Dabei verlangt der Grundsatz der gleichen

Zuteilung steuerlicher Lasten eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Diese Grundsätze gelten auch für die Körperschaftsteuer. Danach unterliegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Einnahmen und den Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) der Besteuerung. Betriebsausgaben sind grundsätzlich steuerlich abziehbar (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - BVerfGE - 127, 224 [247] mit weiteren Nachweisen - m. w. N. -). Die einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber des Weiteren folgerichtig umzusetzen (BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [29] m. w. N.; BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 [231] m. w. N.).

Der Gesetzgeber kann das objektive Nettoprinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe allerdings durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen jedoch eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245] m. w. N.).

b) Nach diesen Grundsätzen verletzt die Nichtberücksichtigung der Gewerbesteuer im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 5b EStG die folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzips. Die Gewerbesteuer ist trotz des Wortlauts des § 4 Abs. 5b EStG eine Betriebsausgabe, die grundsätzlich aufgrund des objektiven Nettoprinzips abziehbar ist.

Die Gewerbesteuer ist durch den Betrieb eines Gewerbes veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG), da die Gewerbesteuerbelastung in der Perspektive des Einkommensteuerrechts notwendige Voraussetzung für das Erzielen von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) ist (BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [184]; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [32 ff.]). An dieser grundsätzlichen Einordnung ändert der Wortlaut des § 4 Abs. 5b EStG, wonach die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe ist, nichts. Der Wortlaut ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass § 4 Abs. 5b EStG eine Sonderregelung zu § 4 Abs. 4 EStG darstellt (BT-Drucks. 16/4841, S. 47; s. auch BT-Drucks. 16/6739, S. 32 und 6, Gegenäußerung der Bundesregierung zum Vorschlag des Bundesrates, die Gewerbesteuer als nichtabziehbare Betriebsausgabe im Rahmen des § 4 Abs. 5 EStG zu berücksichtigen; für die grundsätzliche Einordnung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, die allerdings nicht abziehbar ist, auch Tiede, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG, Anm. 1966 m. w. N.; Pohl, in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz. 4740; Bundesministerium der Finanzen - BMF -, Schreiben vom 11.08.2008, Bundessteuerblatt Teil I - BStBl I - 2008, 838, Tz. 16; vgl. auch Oberfinanzdirektion - OFD - Koblenz vom 22.04.2009, S 2137 A-St 31 4, juris; OFD Rheinland-Pfalz, Der Betrieb - DB - 2009, 1046; nach Frotscher, EStG, § 4 Rz. 889, habe § 4 Abs. 5b EStG den Charakter einer Fiktion).

c) Die Verletzung des objektiven Nettoprinzips kann jedoch durch einen besonderen sachlichen Grund gerechtfertigt sein. Im Streitfall liegen sachgerechte Erwägungen

des Gesetzgebers vor, die dazu führen, dass der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 5b EStG überzeugt ist. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt (BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 [231]). Bei der Erschließung von Steuerquellen können sachgerechte Erwägungen auch beispielsweise finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur sein (BVerfG-Beschluss vom 03.05.1995, 1 BvR 1176/88, BStBl II 1995, 758 m. w. N.; Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 135; Kannengießer, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, GG, 12. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 28, 33).

Die vom Gesetzgeber zur Einführung von § 4 Abs. 5b EStG angeführte Steuerbelastungstransparenz kann nach Auffassung des Senates als steuertechnische Erwägung jedenfalls unter Berücksichtigung gleichzeitiger Kompensation ein hinreichender sachlicher Grund zur Rechtfertigung der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips sein. Dies steht der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 5b EStG entgegen. Mit § 4 Abs. 5b EStG sollte die wechselseitige Beeinflussung der Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer einerseits und der Einkommen- oder Körperschaftsteuer andererseits entfallen und damit die Gesamtsteuerbelastung grundsätzlich durch eine Addition der Teilkomponenten berechnet werden können (BT-Drucks. 16/4841, S. 47). § 4 Abs. 5b sollte der klareren Abgrenzung der Ertragshoheiten (Art. 106 GG) dienen. Dass ein ausreichend sachlicher Grund damit vorliegen kann, gilt auch deshalb, weil die erhöhte Belastung der gewerblichen Einkünfte infolge der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer unter Berücksichtigung der gleichzeitigen Absenkung der Gewerbesteuermesszahl von 5 v. H. auf 3,5 v. H. (§ 11 Abs. 2 GewStG) sowie der Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 v. H. auf 15 v. H. (§ 23 Abs. 1 KStG) und der Erhöhung des Anrechnungsfaktors für die Einkommensteuer bei gewerblichen Einkünften von 1,8 auf 3,8 (§ 35 EStG) nicht unangemessen erscheint (vgl. auch Tiede, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 1969; im Ergebnis auch Wied, in Blümich, § 4 EStG Rz. 922; Pohl, in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz. 4735; Frotscher, EStG, § 4 Rz. 889; für eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung bei Körperschaften auch Seifert, in Korn, § 4 EStG Rz. 1223.6; zweifelnd Schlotter/von Freeden, in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, S. 398; kritisch Meurer, in Lademann/Söffing, § 4 EStG Anm. 773c). Eine solche Gesamtbetrachtung zur Rechtfertigung der Regelung des § 4 Abs. 5b EStG ist angesichts der Gesamtkonzeption des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, eine Verringerung der nominalen Steuerbelastung bei gleichzeitiger Stabilisierung der Einnahmen zu erreichen (BT-Drucks. 16/4841, S. 31 ff.), nach Auffassung des Senates anzustellen (vgl. zur Rechtfertigung von Kompensationen bei einer wirtschaftlichen Zusatzbelastung auch BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164).

2. Der Beklagte hat gemäß § 8 Nr. 1 GewStG die in unstreitiger Höhe bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzten Entgelte für Schulden sowie für Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, nach der gesetzlichen Regelung hinzugerechnet.

Demgemäß berechnete der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag wie folgt:

Gewinn aus Gewerbebetrieb		€
Hinzurechnungen		
Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 GewStG		
Entgelte für Schulden		€
Miet-/Pachtzinsen bewegliche Wirtschaftsgüter	1/5 von	€
Miet-/Pachtzinsen unbewegliche Wirtschaftsgüter	13/20 von	€
Summe		€
abzüglich Freibetrag		€
Zwischensumme		€
davon zu berücksichtigen (1/4)		€
Summe Gewinn und Hinzurechnungen		€
Gewerbeertrag, abgerundet auf volle hundert €		€
Steuermessbetrag (3,5%) nach dem Gewerbeertrag		€
Gewerbesteuermessbetrag		€

3. Die Nichtberücksichtigung der Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, lässt sich nicht auf einfachgesetzlicher Ebene im Wege der Auslegung erreichen.

a) Der Beklagte hat die Regelungen des § 8 Nr. 1 GewStG dem Wortlaut entsprechend angewendet.

Eine andere Auslegung ergibt sich weder aus dem systematischen Zusammenhang noch der Entstehungsgeschichte noch dem Sinn und Zweck der Regelung.

Der Gesetzgeber hat bewusst die Neuregelung der Hinzurechnungstatbestände in § 8 Nr. 1 GewStG getroffen. Systematisch fasste der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 8 Nr. 1 GewStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die Hinzurechnungstatbestände für Geld- und Sachkapitalüberlassung zusammen und vereinheitlichte deren Struktur (BT-Drucks. 16/4841, S. 79). Insbesondere sollte § 8 Nr. 1 GewStG die Finanzierungsentgelte unter Berücksichtigung eines Freibetrages zur Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen erfassen (BT-Drucks. 16/4841, S. 80). Für die Nichtberücksichtigung der Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen bleibt danach kein Raum.

Eine Herabsetzung des Hinzurechnungsprozentsatzes für Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, auf 50 v. H. (vgl. § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG in der Fassung des Art. 3 Nr. 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009, BGBl I 2009, 3950 mit Wirkung ab Erhebungszeitraum 2010), kommt, auch wenn dies teilweise gefordert wird (Sarrazin, in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. e Anm. 5 und 32), angesichts des eindeutigen Wortlauts nicht in Betracht.

b) Die Nichtberücksichtigung der Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen lässt sich nicht aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung erreichen.

Eine verfassungskonforme Auslegung kommt dann in Betracht, wenn eine Norm mehrere Auslegungen zulässt, die teils zu einem verfassungswidrigen, teils zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führen (BVerfG-Beschluss vom 02.04.2001, 1 BvR 355/00, 1 BvR 409/00, 1 BvR 674/00, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 2001, 2160 f.). Es besteht jedoch kein Anlass für eine vom Wortlaut abweichende Auslegung, da der mögliche Wortsinn von § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG - als Grenze der Auslegung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11.06.1980, 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277 [297 ff.]) - unmissverständlich ist.

IV.

Entscheidungserheblichkeit

Die Verfassungsmäßigkeit von § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG ist entscheidungserheblich. Die Entscheidung im Streitfall hängt unmittelbar von der Gültigkeit dieser Vorschriften ab. Sind diese Vorschriften verfassungsmäßig, so wäre die Klage abzuweisen. Denn der Beklagte hat den Gewerbesteuermessbetrag entsprechend der vorgenannten Regelungen festgesetzt. Sind die genannten Vorschriften verfassungswidrig, so wäre der Klage weitgehend stattzugeben, da der Gewerbesteuermessbetrag ohne Berücksichtigung der Hinzurechnungsvorschriften niedriger festzusetzen wäre. Ohne Hinzurechnung wäre der Gewerbesteuermessbetrag gemäß § 11 Abs. 1 und 2 GewStG auf ... EUR (3,5 v. H. des auf ... EUR abgerundeten Gewerbeertrags) festzusetzen.

V.

Verfassungsrechtliche Beurteilung von § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG in Rechtsprechung und Schrifttum

In der Rechtsprechung werden die Hinzurechnungstatbestände bisher als verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden angesehen, während sich in der Literatur kritische Stimmen zur Ausweitung der Hinzurechnungsvorschriften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 im Hinblick auf deren Verfassungsmäßigkeit erheben.

1. Das BVerfG hat in seiner bisherigen Rechtsprechung die Hinzurechnungen für Entgelte für Schulden sowie für Miet- und Pachtzinsen verfassungsrechtlich nicht beanstandet.

In seinem Beschluss vom 13.05.1969 (1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1) hielt das BVerfG die damaligen Vorschriften über die Hinzurechnung von Dauerschulden und Dauerschuldzinsen nicht für verfassungswidrig. Es handele sich um Abzugsverbote, die der Verwirklichung des Objektsteuerprinzips diene. Die Gewerbesteuer sei auf die Besteuerung des Objekts "Gewerbebetrieb" gerichtet. Der Gesetzgeber habe auf die objektive Wirtschaftskraft, die wirtschaftliche Ertragsfähigkeit abgestellt, wie sie durch den erzielten Ertrag und die Mittel, die zur Erzielung dieses Ertrags eingesetzt werden, repräsentiert werde. Es erscheine systemgerecht, wenn auch das Fremdkapital und die auf das Fremdkapital entfallenden Nutzungen dem Betriebsvermögen bzw. dem Betriebsertrag zugerechnet werden. Es solle zudem die Benachteiligung der mit Eigenkapital arbeitenden Gewerbebetriebe gegenüber den mit Fremdkapital arbeitenden Gewerbebetrieben beseitigt werden, da bei den mit Eigenkapital arbeitenden Gewerbebetrieben der Teil des Gewinns der

Gewerbsteuer unterliege, der der kalkulatorischen Verzinsung des Eigenkapitals entspreche. Zudem verlange auch das Äquivalenzprinzip nicht, danach zu unterscheiden, ob ein Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital arbeite. Die Gewerbesteuer solle den Gemeinden generell einen Ausgleich für die durch das Vorhandensein von Gewerbebetrieben verursachten besonderen Lasten bieten. Dafür genüge es, wenn die Gewerbesteuer als Anhaltspunkte für die verursachten Lasten an die Größen Gewerbekapital, Ertrag und Lohnsumme anknüpfe. Ein Verstoß der Hinzurechnungsvorschriften für Dauerschulden und Dauerschuldzinsen gegen den Gleichheitssatz könne auch nicht deshalb angenommen werden, weil in anderen Fällen - wie bei Miet- und Pachtzinsen - der Abzug ganz oder teilweise erlaubt sei, sofern die Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind. Dabei handele es sich lediglich um eng umgrenzte Ausnahmefälle mit nur geringer wirtschaftlicher Bedeutung. An dieser Beurteilung hielt ein Vorprüfungsausschuss (Dreierausschuss) mit Beschluss vom 03.06.1970 (1 BvR 333/70, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 1970, 401) fest.

Die Hinzurechnung von Mietzinsen hat ein Vorprüfungsausschuss (Dreierausschuss) in seinem Beschluss vom 29.08.1974 gemäß § 93a BVerfGG a. F. (1 BvR 67/73, HFR 1974, 498) verfassungsrechtlich nicht beanstandet. Die seinerzeitige Regelung des § 8 Nr. 7 GewStG sei durch das Objektsteuerprinzip der Gewerbesteuer gerechtfertigt. Der Grund der Zurechnung liege darin, dass der aus dem gemieteten oder gepachteten Gegenstand erzielte Ertrag im Betrieb des Mieters oder Pächters erzielt werde und dort gewerbesteuerlich zu erfassen sei. Die Höhe der Zurechnung sei nicht zu beanstanden, da diese pauschal die in einem Miet- oder Pachtzins einkalkulierten Kosten abbildeten, die bei einem Eigentümer nicht anfielen (Gewinn des Vermieters/Verpächters einschließlich einer etwaigen Eigenkapitalverzinsung; etwaige Zinsen für eingesetztes Fremdkapital, die als Dauerschuldzinsen bei einem Mieter/Pächter nicht abzugsfähig wären; besondere Verwaltungskosten des Vermieters/Verpächters).

In weiteren Entscheidungen zur Gewerbesteuer hat das BVerfG die Hinzurechnungsvorschriften stets wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer verfassungsrechtlich nicht beanstandet (vgl. z. B. BVerfG-Beschluss vom 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 [237]; BVerfG-Beschluss vom 12.10.1976, 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, 374 [384]; BVerfG-Beschluss vom 18.06.1975, 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109 [115]). Allerdings sei der Charakter der Gewerbesteuer durch verschiedene Änderungen berührt worden, was ihre Entwicklung hin zu einer objektivierten Ertragsteuer befördert habe. So wurden insbesondere von den ursprünglichen Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer in Form des Gewerbeertrags, des Gewerbekapitals und der Lohnsumme die Möglichkeit, eine Lohnsummensteuer zu erheben, ab dem Veranlagungszeitraum 1980 und die Gewerbekapitalsteuer ab dem Jahr 1998 aufgehoben. Die mehrfache Erhöhung der Freibeträge für den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital seit Beginn der 90er Jahre des vorigen Jahrhunderts, zuletzt ab dem Veranlagungszeitraum 2002 für den Gewerbeertrag auf 24.500 EUR, führte dazu, dass im Wesentlichen nur noch mittlere und große Gewerbebetriebe Gewerbesteuer zahlen müssen. Zur Verminderung der Doppelbelastung der Gewerbebetriebe durch Einkommen- und Gewerbesteuer hat der Gesetzgeber zunächst ab dem Jahr 1993 die Tarifbegrenzung des § 32c EStG und ab dem Jahr 2001 stattdessen die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG eingeführt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [40 ff.]; BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Das BVerfG

hat zudem darauf hingewiesen, dass auch die äquivalenztheoretische Begründung zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer beiträgt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [37 ff.]).

2. Der BFH hat in seiner bisherigen Rechtsprechung die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften für Zinsen für Dauerschulden sowie für Miet- und Pachtzinsen bejaht (zur Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen vgl. BFH-Urteile vom 04.05.1965, I 373/62 U, BStBl III 1965, 424; vom 29.07.1966, IV 264/65, Sammlung der Entscheidungen des BFH - BFHE - 86, 671, BStBl III 1966, 629; vom 29.09.1967, VI 393/65, BFHE 90, 501, BStBl II 1968, 183; vom 10.05.1968, VI R 7/66, BFHE 92, 333, BStBl II 1968, 589; vom 10.12.1969, I R 59/67, BFHE 97, 528, BStBl II 1970, 224; vom 05.07.1973, IV R 215/71, BFHE 110, 50, BStBl II 1973, 739; BFH-Beschluss vom 05.04.2005, IV B 96/03, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2005, 1564; zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen vgl. BFH-Urteile vom 08.09.1971, I R 175/68, BFHE 103, 207, BStBl II 1972, 22; vom 12.01.1972, I R 220/69, BFHE 104, 553, BStBl II 1972, 433; vom 29.11.1972, I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148; vom 26.05.1976, I R 74/73, BFHE 119, 485, BStBl II 1976, 721; vom 30.03.1994, I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810; BFH-Beschluss vom 15.07.2005, I R 21/04, BFHE 210, 43, BStBl II 2005, 716).

Der BFH geht dabei davon aus, dass die Hinzurechnungsvorschriften dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer und dem Äquivalenzprinzip Rechnung tragen (vgl. auch BFH-Urteile vom 07.03.2007, I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654; vom 23.06.2010, I R 71/09, BFHE 230, 177, BStBl II 2011, 129).

3. Die bisherigen Entscheidungen der Finanzgerichte zu § 8 Nr. 1 GewStG in der im Streitjahr geltenden Fassung zweifeln die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift nicht an.

Das Niedersächsische Finanzgericht - FG - geht von der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung in § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG in der im Streitjahr geltenden Fassung aus. Zur Begründung verweist es auf die Entscheidungen des BVerfG vom 24.03.2010, 1 BvR 2130/09, NJW 2010, 2116; vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 und vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (Niedersächsisches FG, Urteil vom 07.07.2011, 10 K 78/10, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2011, 2100, Revisionsaktenzeichen: IV R 38/11).

In seinem Urteil vom 26.05.2011 (10 K 290/10, EFG 2011, 2101, Revisionsaktenzeichen: IV R 24/11) weist das Niedersächsische FG auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer hin, der in den Gesetzesmaterialien zur Einführung des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG in der im Streitjahr geltenden Fassung zum Ausdruck gekommen sei. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung wird in dieser Entscheidung nach der Rechtsauffassung des Niedersächsischen FG nicht problematisiert.

Das FG Köln hält verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG ebenfalls für nicht durchgreifend (Urteil vom 27.10.2010, 9 K 1022/10, EFG 2011, 561, Revisionsaktenzeichen: IV R 55/10). Im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG entspreche die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen der Struktur der Gewerbesteuer, die objektive Ertragskraft des Betriebes zu besteuern.

4. In der Literatur wird die verfassungsrechtliche Problematik der Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wie folgt erörtert.

Güroff (in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Auflage 2009, § 8 Rz. 2) äußert Verständnis für die Auffassung, dass das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch die Ausweitung der Hinzurechnungen unter Aufgabe des Korrespondenzprinzips unter Einschränkung der Schachtelvergünstigungen verletzt sei. Allerdings verweist er auf die bisherige Rechtsprechung, die die Vorschriften als verfassungsgemäß angesehen habe (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Auflage 2009, § 8 Nr. 1a Rz. 3, § 8 Nr. 7 a. F. Rz. 1). Verfassungsrechtlich sei insbesondere die Neuregelung des § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG nicht zu beanstanden, da der Hinzurechnungsanteil deutlich abgesenkt worden sei (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Auflage 2009, § 8 Nr. 1d Rz. 1, § 8 Nr. 1e Rz. 1).

Köster (in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. a Anm. 43) meint, dass sich die verfassungsrechtlichen Bedenken durch die Änderungen der Hinzurechnungsvorschriften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eher verstärkt haben. Er verweist jedoch auch auf die bisherige Rechtsprechung, die von der Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften ausgegangen ist. Nach Sarrazin (in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d Anm. 5) sei die Regelung des § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG wegen der Hinzurechnung eines wesentlich geringeren Anteils des Nutzungsentgelts als zuvor mit der Verfassung zu vereinbaren. Verfassungsrechtliche Zweifel ergäben sich jedoch im Hinblick auf die Höhe des Hinzurechnungsanteils mangels Offenlegung und fehlender Repräsentativität der Berechnungsgrundlagen (Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d Anm. 5, § 8 Nr. 1 Buchst. e Anm. 5, 32; a. A. noch zur Höhe des Hinzurechnungsanteils in § 8 Nr. 7 GewStG a. F. unter Hinweis auf die Rechtsprechung Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 7 Anm. 7 f.).

Hofmeister (in Blümich, § 8 GewStG Rz. 22) geht von der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG aus.

Schnitter (in Frotscher/Maas, GewStG, § 8 Rz. 10b) äußert Zweifel, ob die Hinzurechnungsvorschriften vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips verfassungsmäßig sind.

Montag (in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 12 Rz. 2) ist der Auffassung, dass durch die Ausweitung der Hinzurechnungen das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt werde. Die Entwicklung der Gewerbesteuer indiziere einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Montag in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 12 Rz. 1). Kritisch äußert sich Montag zu der Vorstellung des Gesetzgebers, es gebe einen Betrieb, der nur mit eigenen Wirtschaftsgütern und ohne Fremdkapital arbeite, dessen Benachteiligung durch die Hinzurechnung ausgeglichen werden solle. Diese Vorstellung gehe an der Wirklichkeit vorbei (Montag in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 12 Rz. 22).

Lang (in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 8 Rz. 96) ist der Auffassung, die Gewerbesteuer sei verfassungsrechtlich weder durch das Leistungsfähigkeitsprinzip noch durch das Äquivalenzprinzip zu rechtfertigen und verletze Art. 3 Abs. 1 GG.

Hey ist der Auffassung, die Hinzurechnungsvorschriften seien wegen des auch im Gewerbesteuerrecht geltenden Nettoprinzips verfassungswidrig (Betriebs-Berater - BB - 2007, 1303 [1307]; zustimmend Derlien/Wittkowski, DB 2008, 835 [842]). Die Hinzurechnungsvorschriften seien Ausnahmen des auch im Rahmen der Gewerbesteuer geltenden objektiven Nettoprinzips, die sachlich nicht gerechtfertigt seien. Insbesondere könne auch das Äquivalenzprinzip zur Rechtfertigung nicht dienen, da Leitprinzip der Gewerbesteuer die im Nettoertrag bemessene Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs ist. Eine Rechtfertigung durch die beabsichtigte Gleichstellung von Betrieben, die mit Fremdkapital arbeiteten, mit den Betrieben, die mit Eigenkapital arbeiteten, sei nicht möglich, da die Hinzurechnung der Fremdkapitalentgelte wesentlich Ungleiches gleich behandle (Hey, Beihefter zu Deutsches Steuerrecht - DStR - 2009, Heft 34, 109 [115 ff.]).

Hartmann ist der Meinung, dass die Hinzurechnungsvorschriften wegen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip verfassungswidrig seien. Die Gewerbesteuer sei eine Ertragsteuer, für die uneingeschränkt das Leistungsfähigkeitsprinzip gelte. Eine Rechtfertigung durch den Begriff der Objektsteuer, eine beabsichtigte Finanzierungsneutralität, eine beabsichtigte Verstetigung des Steueraufkommens oder durch das Äquivalenzprinzip sei nicht möglich (Hartmann, BB 2008, 2490 [2493 ff.]).

Zweifel an der Vereinbarkeit der Hinzurechnungsvorschriften, die zu einer verdeckten Art der Substanzbesteuerung führten, mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip äußern bereits zum Referentenentwurf einer Unternehmenssteuerreform 2008 Kußmaul und Zabel (BB 2007, 967 [973]).

Richter (Finanz-Rundschau - FR - 2007, 1042) erkennt zwar einen Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer an, meint jedoch, die Dauerschuldzinsen seien systematisch in voller Höhe hinzuzurechnen. Zusätzlich kritisiert er die Inkaufnahme einer Doppelbelastung infolge der Einbeziehung von Nutzungsentgelten für unbewegliche Wirtschaftsgüter mit Grundsteuer und Gewerbesteuer sowie im Übrigen durch Aufgabe des Korrespondenzprinzips (Richter, FR 2007, 1042 [1043 f.]).

Thiel meint, die Hinzurechnung von Zinsen bei der Gewerbesteuer widerspreche zwar infolge der Einschränkung des Nettoprinzips dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine Finanzierungsneutralität sei jedoch nicht garantiert. Der Gesetzgeber habe sein Ziel, das Gewerbesteueraufkommen stabiler und planbarer zu gestalten, mit der Ausweitung der Hinzurechnungsvorschriften erreicht (Thiel, FR 2007, 729 [729, 733]).

Neumann ist der Auffassung, dass der objektive Gewerbeertrag des Betriebs der erzielbare Gewinn unter Auslassung der Aufwendungen für die konkret gewählte Kapitalausstattung sei. Da die Gewerbesteuer keine reine Ertragsteuer sei, orientierten sich die erweiterten Hinzurechnungstatbestände stärker als bisher an dieser Vorstellung (Neumann, Die Unternehmensbesteuerung - Ubg - 2008, 585 [588 f.]). Der Einsatz von Fremdkapital entfalte eine größere Hebelwirkung auf die Ertragskraft als die reine Eigenkapitalfinanzierung, so dass eine Begrenzung der Hinzurechnung der Fremdkapitalzinsen gerechtfertigt sei (Neumann, Ubg 2008, 585 [589]).

VI.

Auffassung des vorlegenden Senates

Der Senat ist der Überzeugung, dass die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sind.

Die Hinzurechnungsvorschriften führen zu einer Ungleichbehandlung in der Weise, dass diese zu einer höheren Besteuerung derjenigen Steuerpflichtigen führen, die diese Tatbestände erfüllen, im Vergleich zu denjenigen Steuerpflichtigen, die diese Tatbestände nicht erfüllen. Art. 3 Abs.1 GG setzt eine solche tatbestandlich vorgezeichnete Ungleichbehandlung voraus. Jeder Tatbestand führt zur Ungleichbehandlung der gesetzlich erfassten Fälle gegenüber den nicht tatbestandsmäßigen Sachverhalten (Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 2 f.).

Diese Ungleichbehandlung ist nach Überzeugung des Senates jedoch mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.

1. Zur Prüfung eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist im Steuerrecht als sachgerechter Maßstab das Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde zu legen. Der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips wird durch Art. 14 GG beeinflusst. Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips müssen durch zumindest gleichwertige Gründe gerechtfertigt sein.

a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z. B. BVerfG-Beschluss vom 06.04.2011, 1 BvR 1765/09, HFR 2011, 812 m. w. N.). Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [244 f.] m. w. N.).

b) Die Maßstäbe, an denen eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen sind, hängen von Wertungen ab. Ob etwas "wesentlich" gleich oder ungleich ist, bestimmt sich nach der zugrunde liegenden Wertung. Die Wertungsfrage setzt sich bei einzelnen Rechtfertigungsgründen fort (so Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 82, 90 ff.; Kischel, in Epping/Hillgruber, GG, 2009, Art. 3 Rz. 17, 24 ff.). Dass ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG von einer Wertungsfrage abhängt, zeigt sich auch schon darin, dass je nach Blickwinkel aus ein und derselben tatbestandlichen Erfassung eines Sachverhaltes unterschiedliche wesentliche Vergleichsgruppen gewählt werden können. So können sämtliche tatbestandsmäßig erfassten Gruppen als wesentlich gleich erachtet werden. Es können aber auch die nicht gesetzlich erfassten Fälle als wesentlich ungleich im Vergleich zu den gesetzlich erfassten Fällen beurteilt werden.

c) Das Gebot "wesentlich Gleiches gleich zu behandeln und wesentlich Ungleiches ungleich" verlangt die Bildung und konsequente Anwendung gerechter

Vergleichsmaßstäbe (Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 3 ff.). Die vom Gleichheitssatz verlangte relative, von Wertungen abhängige Gleichheit wird erst durch einen gerechten, nämlich sachgerechten, Vergleichsmaßstab bestimmt. Würde kein sachgerechter Vergleichsmaßstab bei der Gleichheitsprüfung zugrunde gelegt, würde die Relativität des Gleichheitssatzes zur Beliebigkeit verkommen (vgl. zur Relativität des Gleichheitssatzes z. B. Kischel, in Epping/Hillgruber, GG, 2009, Art. 3 Rz. 39 ff.; Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 4 ff.; Kannengießer, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, GG, 12. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 8; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 312 ff.). Der Gesetzgeber kann dabei grundsätzlich im Rahmen seines Wertungsspielraums das zugrunde zu legende Prinzip bestimmen, wobei nicht die sachgerechteste Lösung zu finden ist, sondern das Prinzip von der Sache her vertretbar sein muss (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 321; vgl. hierzu allgemein im Rahmen allgemeiner Willkürprüfung Kischel, in Epping/Hillgruber, GG, 2009, Art. 3 Rz. 30 m. w. N.; vgl. auch Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 95).

d) Als sachgerechter Vergleichsmaßstab ist im Bereich des Steuerrechts das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip) zu Grunde zu legen. Nur anhand dieses Prinzips ist im Bereich des Steuerrechts eine Prüfung des Gleichheitsgrundsatzes möglich. Insoweit bezieht sich der Senat auf die Ausführungen von Tipke (Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 312 ff., 316 ff., 321 f.).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist der sachgerechte Maßstab, weil steuerliche Gleichheit von der Gleichheit in der finanziellen Leistungsfähigkeit des Einzelnen abhängt (Kirchhof, Die Steuern, in Handbuch des Staatsrechts Band V - HStR V -, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 170). Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in diesem Zusammenhang nicht bloßer Rechtfertigungsgrund (so aber Kischel, in Epping/Hillgruber, GG, 2009, Art. 3 Rz. 128), sondern das maßgebende, sachgerechte und dem Vergleichsmaßstab zu Grunde zu legende Prinzip. Wäre das Leistungsfähigkeitsprinzip nur ein Rechtfertigungsgrund neben anderen, würde die Prüfung des Gleichheitssatzes beliebig werden. Da das Leistungsfähigkeitsprinzip im Bereich des Steuerrechts den Wertungen der Verfassung entspricht, muss eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zumindest gleichrangig gerechtfertigt sein (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 331 f., 524 f.).

Mögliche Einwendungen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als den auch vom Gesetzgeber anzuwendenden sachgerechten Vergleichsmaßstab zur Erreichung einer steuerlichen Belastungsgleichheit greifen nicht durch. Zwar ist der Gesetzgeber nicht gehalten, das sachgerechteste Prinzip zu Grunde zu legen (siehe oben). Doch liegen andere sachgerechte Prinzipien, die den grundlegenden Vergleichsmaßstab im Steuerrecht bestimmen könnten, nicht vor (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 471 ff., der eine Sachgerechtigkeit des Kopfsteuerprinzips und des Äquivalenzprinzips mit zutreffenden Erwägungen ablehnt; siehe auch Tipke, JuristenZeitung - JZ - 2009, 533 [537]; Hey, Steuer und Wirtschaft - StuW - 2002, 314 [319]).

e) Um die Besteuerungsgleichheit unter Berücksichtigung der Belastbarkeit des Steuerpflichtigen zu verwirklichen und das Leistungsfähigkeitsprinzip zu bestimmen, ist das Freiheitsgrundrecht des Art. 14 GG heranzuziehen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip als solches ist zwar ein unbestimmtes, aber ein bestimmbares Prinzip (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2000, Band I, S. 492 ff.). Zwar kann der Gesetzgeber den Inhalt des Prinzips grundsätzlich selbst bestimmen und die steuerlichen Tatbestände daran ausrichten. Allerdings sind dem Wertungsspielraum des Gesetzgebers insoweit verfassungsrechtlich Grenzen gesetzt, als er insbesondere die grundrechtlichen Freiheiten zu beachten hat. Dies gilt für die Anwendung des Gleichheitssatzes, da die Freiheitsgrundrechte dessen Anwendung beeinflussen; Freiheits- und Gleichheitsschutz verschränken sich (vgl. hierzu Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 17 f.).

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber den Einfluss von Art. 14 GG als verfassungsrechtliche Vorgabe zu beachten. Den Senat überzeugt die Auffassung von Kirchhof (Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 170 ff.), wonach die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen von seinem Eigentum abhängt, das er erlangt hat. Die Steuergesetze sind danach stets auf die Minderung eines konkreten Eigentumsbestandes angelegt (Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 170; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [110 ff.] m. w. N.; allgemein zur Berücksichtigung des Art. 14 GG im Rahmen von Art. 3 GG auch Waldhoff, Finanzwesen, HStR V, 3. Auflage 2007, § 116 Rz. 104, 110; kritisch hierzu Taboada, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, S. 263 [269 f. m. w. N.], der im Wesentlichen auf die Eigentumsgarantie als Belastungsobergrenze eingeht). Das Steuergesetz wählt aus der Vermögensgesamtheit aller Steuerpflichtigen einen sozialpflichtigen Gegenstand, um ihn gesondert einer Besteuerung zu unterwerfen (Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 168 ff.).

f) Der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips ist im Hinblick auf Art. 14 GG zu bestimmen. Der Gesetzgeber kann dabei auf eine individuell festgestellte Leistungsfähigkeit oder - wie bei der Besteuerung des Umsatzes - auf eine typisierend vermutete Leistungsfähigkeit zugreifen. Zudem ergibt sich die Möglichkeit der Besteuerung sowohl nach der Ist-Leistungsfähigkeit als auch nach der Soll-Leistungsfähigkeit (Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 171). Die Verfassung gibt zwar zur Überzeugung des Senates nicht als alleinigen sachgerechten Vergleichsmaßstab eine Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit vor. Eine Entscheidung für die Besteuerung einer Soll-Leistungsfähigkeit bedarf jedoch im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben einer stärkeren sachlichen Rechtfertigung, wenn eine Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit möglich ist.

Der Gesetzgeber hat die in Art. 14 GG angelegte Unterscheidung in Eigentumsgebrauch und Eigentumsbestand (vgl. Art. 14 Abs. 2 GG) bei der Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes zu berücksichtigen (weitergehend wohl Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 173, der in Art. 14 GG einen speziellen Gleichheitssatz sieht). Dabei unterliegt der steuerliche Zugriff auf den Eigentumsbestand engeren Grenzen als der steuerliche Zugriff auf den Eigentumsgebrauch (Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 173; Papier, in Maunz/Dürig, GG, Stand: 62. Lieferung Mai 2011, Art. 14 Rz. 172 f.).

Die Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit knüpft nach Auffassung des Senates an den Eigentumsgebrauch an und unterliegt damit nicht so engen Grenzen wie die Besteuerung der Soll-Leistungsfähigkeit. Die Ist-Leistungsfähigkeit ergibt sich aus dem tatsächlichen Gebrauch des Eigentums am Markt. Denn dadurch erfolgt die Steigerung der individuellen tatsächlichen Leistungsfähigkeit, die sich in dem

Hinzuerworbenen ausdrückt, das besteuert werden kann (vgl. auch Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 171, 185 zur Besteuerung des Einkommens).

Die Besteuerung der Soll-Leistungsfähigkeit lässt sich nach Auffassung des Senates auf den Eigentumsbestand zurückführen. Denn die Soll-Leistungsfähigkeit bezieht sich auf einen bestehenden Zustand (der Ertragsfähigkeit), der als solcher individuell eine Leistungsfähigkeit vermittelt (vgl. auch Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 171, 190 zur Besteuerung des Vermögensbestandes).

In diesem Sinne versteht der Senat den Einfluss des Art. 14 GG auf Art. 3 GG zur Bestimmung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die von Tipke (Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 500) dargestellte Terminologie Kirchhofs beschränkt sich nach Auffassung des Senates nicht auf eine bloße Begrifflichkeit, sondern präzisiert - wie dargestellt - inhaltlich das Leistungsfähigkeitsprinzip.

g) Eine eindeutige Entscheidung des Grundgesetzes dahingehend, dass für eine gleichheitsgerechte individuelle Besteuerung allein eine Ist-Leistungsfähigkeit maßgebend ist, liegt nach Auffassung des Senates nicht vor (a. A. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Auflage 2000, S. 497 f.; Hey, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 109 [110]; Waldhoff, Finanzwesen, HStR V, 3. Auflage 2007, § 116 Rz. 102, 110, 113). Das Eigentumsgrundrecht lässt vielmehr dem Gesetzgeber den oben beschriebenen Spielraum, auch zur Besteuerung einer Soll-Leistungsfähigkeit.

Im Bereich der Gewerbesteuer hat der Gesetzgeber keine eindeutige Belastungsgrundentscheidung für eine Besteuerung nach der Ist-Leistungsfähigkeit getroffen, wobei dann eine Besteuerung nach der Soll-Leistungsfähigkeit dem Folgerichtigkeitsgebot widersprechen würde (so aber z. B. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band II, 2. Auflage 2003, S. 1156 f.; Hey, BB 2007, 1303 [1307]; Hey, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 109 [115 f.]). Zwar deutet der Ausgangspunkt der Ermittlung des Gewerbeertrags mit der Anknüpfung an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn (§ 7 Satz 1 GewStG) auf eine Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit hin. Der Gesetzgeber hat jedoch bewusst mit den Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften den "objektiven Ertrag" des Gewerbebetriebs erfassen wollen, wobei gerade die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen zu einer Besteuerung der Soll-Leistungsfähigkeit führt (s. im Einzelnen unten). Würde der Senat bereits in diesem Prüfungsstadium eine einzige Belastungsgrundentscheidung als Maßstab anlegen, würde dies dem Wertungsspielraum des Gesetzgebers nicht gerecht und griffe in dessen Kompetenz ein.

2. Die hier streitigen Hinzurechnungstatbestände sind unter Zugrundelegung des sachgerechten Vergleichsmaßstabes, der Besteuerung nach dem Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip, mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.

a) Die Ist-Leistungsfähigkeit knüpft an den Hinzuerwerb an, der nach dem objektiven Nettoertrag zu bemessen ist (so auch z. B. Hey, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 109 [115]). Denn bezogen auf den Gewerbebetrieb ist der Hinzuerwerb das, was nach Abzug objektiver Erwerbsaufwendungen von den erzielten Erträgen tatsächlich übrig bleibt (nach Auffassung von Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rz. 235, besteuert die Gewerbesteuer einen objektivierten Ist-Ertrag; für

Hartmann, BB 2008, 2490 [2494], ist die Gewerbesteuer eine reine Ertragsteuer). Einfachgesetzlich zeigt sich dies in der Anknüpfung an den einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzlich ermittelten Gewinn als Nettogröße in § 7 Satz 1 GewStG.

b) Unter Zugrundelegung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips verstoßen die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG gegen das Gebot der Folgerichtigkeit.

Das Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen verlangt, die Belastungsgrundentscheidung (hier: die Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit) bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen (vgl. allgemein zum Folgerichtigkeitsgebot auch BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [29, 44 f.] m. w. N.). Das Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip wird folgerichtig durch das objektive Nettoprinzip ausgestaltet (siehe oben).

Die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG verletzen das objektive Nettoprinzip. Denn sie führen dazu, dass objektiv durch den Gewerbebetrieb veranlasste Aufwendungen nicht von den erzielten Erträgen abgezogen werden können.

c) Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. allgemein zum Folgerichtigkeitsgebot auch BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [29, 44 f.] m. w. N.). Zur Überzeugung des Senates liegen keine besonderen sachlichen Gründe vor, die eine Verletzung der folgerichtigen Ausgestaltung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips verfassungsrechtlich rechtfertigen.

aa) Das BVerfG hat als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt (BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 [231] m. w. N.).

Da im Bereich des Steuerrechts verfassungsrechtlicher Maßstab bei der Prüfung des Gleichheitssatzes das Leistungsfähigkeitsprinzip ist, müssen Gründe, die eine nicht folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen, ihrerseits auf Prinzipien beruhen, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip mindestens gleichrangig sind (so auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 306 f., 329 ff., 524 f.). Dies folgt daraus, dass sich je nach Weite des gesetzgeberischen Wertungsspielraums eine abgestufte Kontrolldichte bei der verfassungsrechtlichen Prüfung ergibt, die sich wiederum im Bereich des Steuerrechts nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Einfluss des Art. 14 GG hierauf ausrichtet. Wäre dies nicht der Fall, wäre jegliche Rechtfertigungsprüfung, die nicht den grundlegenden sachgerechten Maßstab anlegt, willkürlich, da die Rechtfertigungsgründe nach Belieben gewählt werden und ausreichend sein könnten, wenn nur irgendein Grund allgemein nachvollziehbar wäre. Es genügt z. B. bei Lenkungsnormen nicht schon jeglicher Grund des Gemeinwohls, um eine Ausnahme von der folgerichtigen Umsetzung zu rechtfertigen. Vielmehr muss der Gemeinwohlgrund dem Leistungsfähigkeitsprinzip zumindest gleichrangig sein.

Anderenfalls würde das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gerechtigkeitsprinzip von hohem Rang ausgehebelt werden. Eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Besteuerung würde der Beliebigkeit Platz machen (vgl. auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 306 f., 329 ff., 524).

So versteht der Senat auch die Rechtsprechung des BVerfG, wonach ausreichende Gemeinwohlgründe vorliegen müssen (vgl. z. B. BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 [32] m. w. N.). Gestützt wird diese Überlegung durch den Einfluss des Art. 14 GG auf die im Steuerrecht maßgebende Leistungsfähigkeit (siehe oben). Denn auch nach der Rechtsprechung des BVerfG führt ein Einfluss der Freiheitsgrundrechte zu einer strengeren Prüfung der Rechtfertigung.

Soweit die verfassungsrechtlich zu stellenden Anforderungen an den sachlichen Grund zur Rechtfertigung einer Norm davon abhängen sollen, ob im Tatbestand der zu prüfenden Norm die Differenzierung nach personenbezogenen Merkmalen oder nach sachbezogenen Merkmalen erfolgt, überzeugt dies den Senat nicht. Nach dieser Auffassung ist bei einer Differenzierung nach personenbezogenen Merkmalen, die zu einer Ungleichbehandlung von Personengruppen führt, eine (strenge) Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen, während bei einer Differenzierung nach sachbezogenen Merkmalen, die eine ungleiche Sachverhaltsbehandlung bewirken, eine bloße Willkürprüfung in Betracht kommt (vgl. Kannengießer, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, GG, 12. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 17 m. N. zur Rechtsprechung des BVerfG). Eine derartige Abhängigkeit des Prüfungsmaßstabs von der Art der Differenzierungsmerkmale in der zu prüfenden Norm führt indes nicht weiter. Der personale Schutzzweck des Art. 3 Abs. 1 GG ist bereits vorgegeben. Würde ein personaler Bezug bereits den Prüfungsmaßstab des Gleichheitssatzes bestimmen, wäre hiermit bereits eine Vorentscheidung über ein etwaiges Ergebnis der Prüfung der Verletzung des Gleichheitssatzes getroffen. Sobald kein personaler Bezug gegeben wäre, könnte danach allenfalls eine Willkürprüfung erfolgen. Gerade der personale Schutzzweck des Art. 3 Abs. 1 GG sollte jedoch eine Einschränkung der Prüfung des Gleichheitssatzes durch eine Vorbestimmung des Prüfungsmaßstabes ausschließen (vgl. Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 27 ff. m. w. N., insbesondere unter Hinweis auf Schuppert, Deutsches Verwaltungsblatt - DVBl - 1988, 1991 [1192 ff.]). Sachgerechter Vergleichsmaßstab, an dem sich ein sachlicher Grund im Rahmen einer Prüfung der Verletzung des Gleichheitssatzes im Bereich des Steuerrechts messen lassen muss, bleibt danach das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die Gleichrangigkeit eines ausreichenden sachlichen Grundes zur Rechtfertigung der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip selbst, ergibt sich zudem unter der Annahme, dass Rechtfertigungsgründe jedenfalls sachlich einleuchtend sein müssen. Denn ob sie "einleuchtend" sind, hängt wiederum von dem ab, was durch den Grund gerechtfertigt werden soll (Kischel, in Epping/Hillgruber, GG, 2009, Art. 3 Rz. 29), hier die nicht folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips.

bb) Die bisher angenommenen Rechtfertigungsgründe (Objektsteuercharakter, Äquivalenzprinzip, Gleichstellung des Fremdkapitaleinsatzes mit dem Eigenkapitaleinsatz) und die erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen sowie sonstige mögliche Gründe genügen nicht, um die nicht folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen.

(1) Der so genannte Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer ist keine ausreichende sachliche Rechtfertigung.

Der Begriff "Objektsteuer" ist im Hinblick auf eine weitere Differenzierung einer zu steuernden Leistungsfähigkeit eines Gewerbebetriebs inhaltsleer. Er besagt lediglich, dass das Objekt "Gewerbebetrieb" besteuert werden soll. Danach soll die Leistungsfähigkeit unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Inhabers des Gewerbebetriebs erfasst werden. Das Objekt "Gewerbebetrieb" kann jedoch eine eigene Leistungsfähigkeit haben, die von der Leistungsfähigkeit des Inhabers des Gewerbebetriebs getrennt werden kann. Denn der Gewerbebetrieb kann als Unternehmen eine eigene steuerliche Belastbarkeit besitzen (vgl. auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Auflage 2000, S. 496, 511). Für eine weitere Differenzierung der Leistungsfähigkeit eines Gewerbebetriebs taugt der Begriff "Objektsteuer" nicht. Die folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips verlangt gerade die Berücksichtigung der Aufwendungen, die von den hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften erfasst werden. Dass die Hinzurechnungsvorschriften wegen des sogenannten Objektsteuercharakters erforderlich sein sollten, ist angesichts des maßgebenden Leistungsfähigkeitsprinzips nicht nachvollziehbar.

Wenn nach Auffassung des BVerfG sich die Leistungsfähigkeit bei der Gewerbesteuer in ihrer heutigen Form in der "objektivierten Ertragskraft" der Gewerbebetriebe zeigt (BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [44 f.]; BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [185 f.]), so ist zur Überzeugung des Senates auch nur die Ertragskraft maßgebend, die sich bei einer Ist-Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips ergibt. Der Begriff "objektiviert" bezeichnet - ohne eigenständige Bedeutung für eine weitere Differenzierung des Leistungsfähigkeitsprinzips - lediglich den Bezug zum besteuerten Objekt, dem Gewerbebetrieb.

(2) Das Äquivalenzprinzip ist kein ausreichender sachlicher Rechtfertigungsgrund für die Hinzurechnungsvorschriften.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG kann das Äquivalenzprinzip ein allgemeiner Rechtfertigungsgrund für die Besteuerung der Gewerbebetriebe mit Gewerbesteuer sein (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [37 ff.]). Danach soll die Gewerbesteuer einen pauschalen Ausgleich für die besonderen Infrastrukturlasten bieten, die durch die Ansiedlung von Gewerbebetrieben verursacht werden.

Zwar könnte der Gedanke entstehen, das Äquivalenzprinzip rechtfertige auch die Hinzurechnungsvorschriften (so ggf. Müller-Gatermann, Ubg 2010, 153 [159], der aber zur Rechtfertigung auf den Objektsteuercharakter verweist). Die Hinzurechnungsvorschriften könnten den Gemeinden einen Ausgleich für besondere Lasten verschaffen. Denn die in § 8 Nr. 1 GewStG genannten Entgelte, die zuvor den Gewinn gemindert haben, können (teilweise) für Wirtschaftsgüter gezahlt werden, deren Gebrauch durch die Gewerbebetriebe tatsächlich allgemein geeignet sein kann, den Gemeinden höhere Lasten zu verursachen.

Allerdings ist ein solch allgemeiner Gedanke zur Rechtfertigung der Hinzurechnungsvorschriften nicht ausreichend. Angesichts des hohen Rangs des Leistungsfähigkeitsprinzips genügen allgemeine Erwägungen zur Äquivalenz nicht. Das Äquivalenzprinzip als bloße allgemeine rechtstheoretische Überlegung (vgl.

auch BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [39]; so wohl auch Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 158) reicht nicht aus, das verfassungsrechtlich verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip zu durchbrechen. Eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips bedarf mindestens ebenbürtiger, auf gleicher Ebene bestehender, sachgerechter Prinzipien.

Das Äquivalenzprinzip tritt zur Rechtfertigung der Hinzurechnungsvorschriften gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip zurück (vgl. zum Verhältnis des Äquivalenzprinzips zum Leistungsfähigkeitsprinzip Hey, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, S. 133 [163 f.]). Eine typisierend in pauschaler Weise getroffene Annahme, die in § 8 Nr. 1 GewStG enthaltenen Hinzurechnungstatbestände seien als Ausgleich für die verursachten Lasten zu rechtfertigen, entbehrt jeglicher tatsächlicher Grundlage. Dies lässt sich auch nicht der Gesetzesbegründung entnehmen, wobei danach der Gesetzgeber annahm, die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen würde in Höhe eines darin enthaltenen Finanzierungsanteils erfolgen (BT-Drucks. 16/4841, S. 80; BT-Drucks. 16/7036, S. 23). Irgendeine - selbst typisierend angenommene - Beziehung zwischen den Nutzen und Kosten des Leistungsangebots der Kommunen für die Gewerbebetriebe und der Leistungsfähigkeit der Gewerbebetriebe lässt sich nicht feststellen (Hey, StuW 2002, 314 [319]). Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass Gewerbebetriebe, die mit den in den Hinzurechnungsvorschriften erwähnten Tatbeständen arbeiten, tatsächlich größere Lasten verursachen als die Gewerbebetriebe, die nicht unter die Hinzurechnungsvorschriften fallen. Der individuelle Nutzen der Leistungen für das einzelne Unternehmen lässt sich nicht ermitteln (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 479; Hey, StuW 2002, 314 [319] m. w. N.). Dies gilt ebenso für die individuell verursachten Lasten durch das einzelne Unternehmen (Hey, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, S. 133 [153 f.], auch zur sogenannten Nutzenäquivalenz, die zu dem Gewinn als richtige Bemessungsgrundlage führe).

(3) Die Absicht, mittels der Hinzurechnung von Fremdkapitalentgelten die Nutzungen des im Betrieb arbeitenden Kapitals zu erfassen (so schon die Gesetzesbegründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, 693 [695]) bzw. eine Gleichstellung der Unternehmen, die mit eigenen Maschinen arbeiten, mit denen zu erreichen, die mit gemieteten Maschinen arbeiten (RStBl 1937, 693 [696]), ist kein ausreichender sachlicher Grund, um die nicht folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen.

(a) Das mögliche Ziel, eine Finanzierungsneutralität zu bewirken, wird mittels der Hinzurechnungsvorschriften nach Maßgabe des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips gerade nicht erreicht. Neutral ist die Art der Finanzierung im Hinblick darauf nicht. Finanzierungsaufwendungen mindern die Ist-Leistungsfähigkeit (siehe oben). Mit Fremdkapital arbeitende Unternehmen werden trotz gleicher Ist-Leistungsfähigkeit schlechter gestellt.

(b) Die hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften sind nicht gerechtfertigt, wenn mit ihnen die Nutzungen des im Betrieb gebundenen Kapitals erfasst werden sollen. Ein solcher Zweck reicht nicht aus, die Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen. Dies gilt auch unter dem Gesichtspunkt, dass eine wirtschaftliche Betätigung, bei der der Produktionsfaktor Kapital im Vordergrund steht, grundsätzlich mit einer besonderen Steuer belegt werden kann (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [31 ff.]).

Dem Gedanken, die Nutzungen des im Betrieb gebundenen Kapitals zu erfassen, liegt die Vorstellung zu Grunde, damit den zutreffenden "Ertrag" des Gewerbebetriebs zu ermitteln. Allerdings ist noch nicht geklärt, welcher Ertrag mithilfe der Gewerbesteuer erfasst werden soll (vgl. schon Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 115 ff.). Der Senat ist davon überzeugt, dass nach den oben angestellten Erwägungen der Ermittlung des zu steuernden Ertrages jedenfalls das Leistungsfähigkeitsprinzip als sachgerechter Maßstab zugrunde zu legen ist. Dies führt dazu, dass unter dem Begriff "Ertrag" der Gewinn des Betriebes zu verstehen ist.

(aa) Wird unter "Ertrag" des Betriebes die Wertschöpfung des Betriebes verstanden, so steht ein solches Verständnis in einem Widerspruch zum Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip, der zugunsten des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu lösen ist. Soweit mittels der Hinzurechnungsvorschriften die Wertschöpfung des Betriebes besteuert werden soll, reicht dieser Zweck nicht aus, die nicht folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen.

Mit Wertschöpfung eines Betriebs ist der Wert gemeint, den der Betrieb den von anderen Betrieben übernommenen Wirtschaftsgütern hinzugefügt hat. Die Wertschöpfung soll dabei die Eigenleistung des Betriebes sein, die sich aus den Abgabeleistungen des Betriebes abzüglich der erhaltenen Vorleistungen anderer Betriebe ergibt. Zu den Vorleistungen zählen nicht die Personalkosten, die Kreditleistungen (Zinsen) und die staatlichen Abgaben. Demnach soll sich die Wertschöpfung im engeren Sinne aus der Summe aus Löhnen/Gehältern, Zinsen, Gewinnen und Steuern ergeben (Weber, in Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Auflage 1993, Spalte 2173 f.).

Gedanklich beruht eine Besteuerung der Wertschöpfung eines Unternehmens auf einem anderen Ansatz als die Besteuerung nach dem Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Wertschöpfung ergibt sich aus einem anderen Unternehmensverständnis. Hierbei wird das Unternehmen als Gemeinschaft begriffen, mit deren Hilfe verschiedene Personen bzw. Personengruppen versuchen, ihre regelmäßig einkommensbezogenen Interessen zu verwirklichen (Haller, in Handwörterbuch Unternehmensbesteuerung und Controlling, 4. Auflage 2002, Spalte 2132). Die Wertschöpfung einer Wirtschaftseinheit teilen sich nach Maßgabe der einzelnen Bestandteile der Wertschöpfung Unternehmer, Arbeitnehmer, Kapitalgeber, Vermieter und Verpächter (vgl. auch Weber, in Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Auflage 1993, Spalte 2178; Haller, in Handwörterbuch Unternehmensbesteuerung und Controlling, 4. Auflage 2002, Spalte 2136). Die Wertschöpfung ist nur dann ausnahmsweise identisch mit einem Gewinn, wenn der Gewinn ohne Fremdmittel und ohne Einsatz von Arbeitnehmern erwirtschaftet wurde (Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 116). In der Regel unterscheidet sich die Wertschöpfung von dem Gewinn und ist mit diesem nicht identisch, da beispielsweise hohe Lohnkosten und hohe Zinsen zu einer hohen Wertschöpfung führen können, auch wenn der Gewinn niedrig ist (vgl. Weber, Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Auflage 1993, Spalte 2176 f.).

Eine Besteuerung der Wertschöpfung dient nach den vorstehenden Ausführungen gerade nicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (so aber Schnädter, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, 1996, S. 251 f., 257 ff., 271, noch zur Geltung des früheren Rechts). Vielmehr steht eine Besteuerung der Ist-

Leistungsfähigkeit im Widerspruch zu einer Besteuerung der Wertschöpfung, da Gewinn mindernde und damit die Ist-Leistungsfähigkeit verringernde Aufwendungen bei einer Besteuerung der Wertschöpfung wieder hinzugerechnet werden. Dieser Widerspruch ist zugunsten des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu lösen. Da Gewerbebetriebe eine eigene Leistungsfähigkeit innehaben, ist diese verfassungsrechtlich nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips zu besteuern. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist - anders als ein "Prinzip der Besteuerung der Wertschöpfung" - verfassungsrechtlich verankert.

Eine ausreichende Rechtfertigung mit der Begründung, dass der Gesetzgeber mit der Änderung des § 8 Nr. 1 GewStG einen Systemwechsel zur Besteuerung einer Wertschöpfung oder einen anderen Systemwechsel schaffen wollte, liegt nicht vor. Dabei kann dahinstehen, ob ein solcher Systemwechsel innerhalb des Wertungsspielraums des Gesetzgebers unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips überhaupt möglich ist. Es ist schon nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber ein grundlegend neues Regelwerk einführen wollte (vgl. zu den Anforderungen BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, BVerfGE 122, 210 [242 f.]; s. auch BVerfG-Beschluss vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [281]). Der Gesetzgeber begründet die Änderung lediglich damit, dass der so genannte objektivierte Gewerbeertrag der Ertrag des Betriebes sei, der insbesondere unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftet werde. Entgelte für Geld- und Sachkapitalüberlassung sollten zusammengefasst und in ihrer Struktur vereinheitlicht werden (BT-Drucks. 16/4841, S. 78 f.). Dass der Gesetzgeber damit auf ein anderes Modell wechseln (vgl. etwa Jarass/Obermair, Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung, Münster 2012, S. 45 ff, 57 ff. zur Besteuerung von "Kapitalentgelten" durch die Gewerbesteuer ohne Berücksichtigung von Arbeitsentgelten und Vorleistungen; vgl. etwa Rose, in Festschrift für Joachim Lang, S. 641 [643 ff. m. w. N.] zu einer zinsbereinigten kommunalen Gewinnsteuer) oder eine Besteuerung der Wertschöpfung in ihrer "Reinform" erreichen wollte, ist aus dieser Begründung nicht erkennbar.

(bb) Wird unter Ertrag der Gewinn eines Betriebs verstanden und ist demgemäß das Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab anzuwenden, so sind die Hinzurechnungsvorschriften schon deshalb nicht gerechtfertigt, weil sie dem Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen.

(c) Die Absicht, mittels der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften im Grundsatz zu einer Gleichstellung des Eigenkapitaleinsatzes mit dem Einsatz von Fremdkapital zu kommen, ist nicht ausreichend sachlich gerechtfertigt. Von einer günstigeren Behandlung der mit Fremdkapital arbeitenden Betriebe im Fall des Fehlens von Hinzurechnungsvorschriften kann keine Rede sein (so aber BT-Drucks. 16/4841, S. 31; Köster, in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Anm. 2, der allerdings zur Begründung auf den - hier inhaltsleeren - Begriff des Objektsteuercharakters verweist). Im Hinblick auf das maßgebende Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip führt die beabsichtigte Gleichstellung gerade zu einer Schlechterstellung der betroffenen Gewerbebetriebe.

(4) Die gesetzgeberische Absicht, mittels der Änderung der Hinzurechnungsvorschriften die Gewerbesteuererinnahmen zu stabilisieren (BT-Drucks. 16/4841, S. 30, 32 f.), ist kein ausreichender Grund zur Rechtfertigung der Durchbrechung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips.

(a) Fiskalische Gründe sind für sich genommen nicht geeignet, eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen (vgl. auch Hey, StuW 2002, 314 [320]). Für eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Besteuerung bietet dieses Ziel keinen Anhaltspunkt. Dem Ziel der Einnahmenvermehrung (vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 33, zu der prognostizierten Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens von 36,7 Mrd. Euro im Jahr 2008 auf ca. 50 Mrd. Euro im Jahr 2012) oder der Einnahmenstabilisierung dient jede steuerliche Belastung (vgl. BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, BVerfGE 122, 210 [233]; BVerfG-Beschluss vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [281]).

(b) Sofern die beabsichtigte Stabilisierung der Gewerbesteuereinnahmen dazu dienen sollte, die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung der Gemeinden zu stärken (Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG), reicht dies zur Rechtfertigung der Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips nicht aus.

Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG gewährleistet den Gemeinden eine wirtschaftskraftbezogene und mit Hebesatzrecht ausgestattete Steuerquelle. Wirtschaftskraftbezogen ist die Steuerquelle, wenn sie sich auf die Produktivität der kommunalen Wirtschaftsräume bezieht (Nierhaus, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 28 Rz. 87; Scholz, in Maunz/Dürig, GG, Stand: 62. Lieferung Mai 2011, Art. 28 Rz. 84d). Wie die Steuerquelle schließlich ausgestaltet wird, ist Sache des Gesetzgebers, der sich jedoch an dem sachgerechten Maßstab zu orientieren hat (siehe oben).

Der oben aufgeführte Gedanke genügt zur Rechtfertigung schon deshalb nicht, weil die Grundannahme des Gesetzgebers, die Hinzurechnungsvorschriften würden die Gewerbesteuereinnahmen verstetigen bzw. stabilisieren, fehl geht bzw. außer Verhältnis zur Durchbrechung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips steht. Zwar scheint eine Hinzurechnung dazu zu führen, dass trotz einer Verlustsituation Gewerbesteuer geschuldet wird (Güroff, in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Auflage 2009, § 8 Rz. 2). Allerdings zeigt Dorenkamp (in Festschrift für Joachim Lang, 2011, S. 781 [788 ff.]) in überzeugender Weise auf, dass die Hinzurechnungsvorschriften keinen nennenswerten Einfluss auf die Konjunkturabhängigkeit der Gewerbesteuereinnahmen bzw. deren Stetigkeit im Konjunkturverlauf haben (s. auch Hartmann, BB 2008, 2490 [2496]). Die Hinzurechnung bewirkt lediglich einen konjunkturneutralen Niveau-Effekt, das heißt eine gewinnunabhängige Parallelverschiebung der Bemessungsgrundlage (Dorenkamp, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, S. 781 [790 f.]). Zudem entwickeln sich die Finanzierungsaufwendungen entgegen der bisherigen Auffassung (z. B. Hofmeister, in Blümich, § 8 GewStG Rz. 22; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Auflage 2009, § 8 Rz. 2) nicht antizyklisch, sondern zumindest konstant, wenn nicht sogar prozyklisch (Dorenkamp, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, S. 781 [791 ff.]). Ein zwar bestehender relativer Verstetigungseffekt der Hinzurechnungsvorschriften, wonach durch die Hinzurechnungsvorschriften im Vergleich zu einer bloßen Anhebung des Gewerbesteuertarifs das Gewerbesteueraufkommen weniger volatil ist, ist - wie die mögliche Anzahl der Betriebe, die allein wegen der Hinzurechnungsvorschriften Gewerbesteuer zahlen müssen - derart unwesentlich (Dorenkamp, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, S. 781 [799 ff.]), dass zur Überzeugung des Senats die Hinzurechnungsvorschriften vor diesem Hintergrund in einem unangemessenen Verhältnis zur Durchbrechung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips stehen. Im Verhältnis zur Belastungswirkung der

Hinzurechnungsvorschriften für das jeweilige einzelne Unternehmen fällt eine Verletzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips durch eine fehlerhafte Annahme des Gesetzgebers umso mehr ins Gewicht. Die Hinzurechnungsvorschriften führen zu konjunkturunabhängigen höheren Belastungswirkungen des betroffenen Unternehmens. In ertragreichen Perioden erhöht sich die Gewerbesteuerquote eines Unternehmens je höher die Hinzurechnungen sind. In ertragsschwachen Perioden erhöht sich die Gewerbesteuerquote, wenn ausschließlich der Gewinn vor Steuern rückläufig ist, weil sich aufgrund konstanter Hinzurechnungen bei einem niedrigeren Gewinn eine relativ höhere Steuerquote als bei einem höheren Gewinn ergibt (Derlien/Wittkowski, DB 2008, 835 [841 f.]).

(5) Sofern die geänderten Hinzurechnungsvorschriften der Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen dienen sollten, rechtfertigt dies den Verstoß gegen die folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips nicht.

(a) Der Senat versteht die Gesetzesbegründung in der vorgenannten Weise, dass mit der Änderung der Hinzurechnungsvorschriften ein fiskalischer Vorteil durch Gewinnverlagerungen gemindert und damit im Ergebnis eine Abwanderung von Steuersubstrat erschwert werden sollte (BT-Drucks. 16/4841, S. 31).

(b) Zwar sind Bestimmungen, die lediglich Umgehungen der Steuerpflicht verhindern sollen, insoweit verfassungsrechtlich grundsätzlich unbedenklich (zum Ziel der Eindämmung steuerpolitisch unerwünschter Gestaltungen s. BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [257]). Allerdings dürfen diese Bestimmungen kein Übermaß enthalten, insbesondere weil sie auch angemessene Gestaltungen treffen (so schon BVerfG vom 24.01.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 [344 f.]). Ein pauschaler Missbrauchsverdacht genügt diesen Anforderungen nicht (Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rz. 16). Zudem ist auch für Vorschriften zur Missbrauchsabwehr zu fordern, dass der Missbrauchsvermeidungszweck im Tatbestand vorgezeichnet ist und normenklar zum Ausdruck kommt (Hey, BB 2007, 1303 [1304] unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BVerfG zu Normen, die - auch - Förderungs- und Lenkungszwecken dienen).

Diesen Grundsätzen genügen die hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften nicht. Sie erfassen die dort genannten Entgelte für Geld- und Sachkapitalüberlassung unabhängig davon, ob missbräuchliche Gestaltungen vorliegen oder aber wirtschaftliche Gründe für die Art der Finanzierung bestehen. Es fehlen in der Gesetzesbegründung auch Hinweise zu konkreten missbräuchlichen Gestaltungen. Es wird lediglich pauschal auf die Möglichkeit, durch grenzüberschreitende Fremdkapitalfinanzierung Erträge ins Ausland zu verlagern, hingewiesen (BT-Drucks. 16/4841, S. 29).

(c) Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der in der Gesetzesbegründung erfolgte Hinweis, mittels grenzüberschreitender Fremdkapitalfinanzierung würde eine nicht gewollte Verlagerung von Erträgen ins Ausland erfolgen und die Änderung der Hinzurechnungsvorschriften würde dieses erschweren, nicht greift.

Die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden nach § 8 Nr. 1 GewStG in der vor dem Streitjahr gültigen Fassung erfolgte grundsätzlich - wie auch in § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG in der im Streitjahr gültigen Fassung vorgesehen - bereits unabhängig davon, ob der Kreditgeber im Ausland ansässig war oder nicht. Eine Hinzurechnung

konnte zudem ggf. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wie bei rein inländischen Sachverhalten in Organschaftsfällen unterbleiben (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 09.02.2011, I R 54/10, I R 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; dazu Nichtanwendungserlass, BMF-Schreiben vom 27.12.2011, IV C 2 - S 2770/11/10002, BStBl I 2012, 119).

Im Hinblick auf die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen steht der Hinweis, eine Verlagerung von Erträgen ins Ausland zu erschweren, geradezu in einem Widerspruch zu der ausdrücklichen Begründung der Neufassung des § 8 Nr. 1 GewStG. Nach dem Wortlaut des § 8 Nr. 7 GewStG a. F. war die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen beim Mieter bzw. Pächter vorzunehmen, wenn die Miet- oder Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter nicht der Gewerbesteuer unterlagen. Dies war insbesondere bei ausländischen Vermietern oder Verpächtern der Fall. Allerdings stand die europarechtliche Dienstleistungsfreiheit der Regelung des § 8 Nr. 7 GewStG a. F. entgegen (Urteil des Europäischen Gerichtshofs - EuGH - vom 26.10.1999, Rechtssache - Rs. - C-294/97, Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts - Slg. - 1999, I-7447; vgl. hierzu auch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 26.04.2000, BStBl I 2000, 486, und vom 18.10.2006, BStBl I 2006, 611), weshalb in der Folge der Entscheidung eine Hinzurechnung insoweit unterblieb. Die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen beim Mieter bzw. Pächter sollte deshalb mit der Neufassung unabhängig von der Behandlung der Miet- oder Pachterträge beim Empfänger erfolgen, um gerade die europarechtliche Problematik zu vermeiden (BT-Drucks. 16/4841, S. 79). Es deutet nichts darauf hin, dass die frühere Rechtslage der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen geändert werden sollte, um der Verlagerung von Steuersubstrat in das Ausland entgegenzuwirken und steuerpolitisch unerwünschte Gestaltungen zu vermeiden.

(6) Soweit der Gesetzgeber mit der Änderung der Hinzurechnungsvorschriften eine höhere Eigenkapitalquote der betroffenen Betriebe erreichen wollte (BT-Drucks. 16/4841, S. 30), ist dieser Lenkungsziel kein ausreichender Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips.

Der Steuergesetzgeber ist grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Er darf nicht nur durch Gebote und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Solche Förderungs- und Lenkungsziele sind jedoch nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern, wenn sie von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden. Weiterhin muss der Förderungs- und Lenkungsziel gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Nicht zuletzt müssen auch Vergünstigungstatbestände jedenfalls ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung aufweisen (BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, BVerfGE 122, 210 [231 f.] m. w. N.).

Es fehlt für die Änderung der Hinzurechnungsvorschriften an einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung dafür, dass der vorgenannte Lenkungsziel auch

für die Hinzurechnungsvorschriften als Grund anzusehen ist. Der Zweck der Stärkung der Eigenkapitalquote wird lediglich als Grund für die Einführung der sogenannten Zinsschranke (§ 4h EStG) näher erwähnt (BT-Drucks. 16/4841, S. 31), nicht jedoch für die Änderung der Hinzurechnungsvorschriften.

Im Übrigen reicht der vorgenannte Lenkungszweck nicht aus, den Verstoß gegen die folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen. Der Senat schließt sich der Auffassung von Tipke (Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 340 ff.) an, wonach für Lenkungsnormen andere Maßstäbe der Sachgerechtigkeit als das Leistungsfähigkeitsprinzip gelten. Lenkungsnormen müssen im Interesse des Gemeinwohls ein Bedürfnis (Eigenbedarf) befriedigen oder ein bestimmtes Verhalten prämiieren wollen, wobei der Staat nur subsidiär eingreifen hat. Zur Rechtfertigung der Norm genügt es allerdings nicht, dass eine Lenkungsnorm dem Gemeinwohl dient und zu diesem Zweck auch geeignet, erforderlich und verhältnismäßig ist. Es ist vielmehr auch das Gemeinwohlgewicht der Lenkungsnorm gegen das Gemeinwohlgewicht einer gleichen Steuerbelastung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuwägen. Dabei ist der hohe Rang des Leistungsfähigkeitsprinzips zu berücksichtigen (nach Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 345 f.; vgl. auch Heun, in Dreier, GG, 2. Auflage 2004, Art. 3 Rz. 77, der darauf hinweist, dass der Lenkungseffekt zudem an den anderen berührten Grundrechten zu messen ist). Diese Abwägung geht hier zu Gunsten des Leistungsfähigkeitsprinzips aus. Das bloß allgemeine wirtschaftliche Interesse an einer Stärkung der Eigenkapitalquote von Unternehmen hat verfassungsrechtlich nicht den gleichen Rang wie das Leistungsfähigkeitsprinzip. Zudem werden mittels der Hinzurechnungsvorschriften die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) bzw. die Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG) beschränkt. Nicht zuletzt greift der Grund der Stärkung der Eigenkapitalquote auch deshalb nicht, weil eine bestimmte Branche, für die gegebenenfalls ein gesamtwirtschaftliches Interesse an einer Stärkung der Eigenkapitalquote bestehen könnte (vgl. Richtlinie 2006/48/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 14.06.2006 über die Aufnahme und Ausübung der Tätigkeit der Kreditinstitute, Amtsblatt der Europäischen Union - ABl. - 2006 L 177 vom 30.06.2006, S. 1 ff.; Richtlinie 2006/49/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 14.06.2006 über die angemessene Eigenkapitalausstattung von Wertpapierfirmen und Kreditinstituten, ABl. 2006 L 177 vom 30.06.2006, S. 201 ff.) von einer Hinzurechnung weitgehend ausgenommen ist (§ 35c GewStG i. V. m. § 19 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung - GewStDV -).

(7) Die Befugnis des Gesetzgebers, zu typisieren und zu vereinfachen, ist nicht ausreichend, die Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips durch die hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften zu rechtfertigen.

(a) Im vorliegenden Fall kann eine Typisierung die gleichheitswidrige Hinzurechnung der in § 8 Nr. 1 GewStG genannten Entgelte nicht rechtfertigen, da hierfür ein strenger Maßstab anzulegen ist. Denn die Hinzurechnung als solche verletzt schon die folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips. Mangels anderer Sachgründe zur Rechtfertigung bleibt nur noch ein allgemeiner Zweck der Vereinfachung (vgl. auch Osterloh, in Sachs, GG, 6. Auflage 2011, Art. 3 Rz. 110), der angesichts des hohen Ranges des Leistungsfähigkeitsprinzips jedoch zurücktritt. Anderenfalls würde Beliebigkeit der Rechtfertigungsgründe entstehen.

Soweit Typisierungen, z. B. als Durchbrechung eines durch den Gleichheitssatz vorgegebenen Differenzierungsgebots (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage 2000, S. 349), in Tatbeständen allgemein für zulässig erachtet werden (vgl. hierzu auch BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, BVerfGE 122, 210 [232 f.] m. w. N.), ist diese Zulässigkeit von Typisierungen erst auf einer zweiten, nachrangigen Stufe zu prüfen.

(b) Selbst wenn - anders als der Senat meint - eine Prüfung der Zulässigkeit der Typisierung im Rahmen der Hinzurechnungsvorschriften erfolgen sollte, sind diese Typisierungen nicht gerechtfertigt. Der Gesetzgeber darf sich zwar für eine gesetzliche Typisierung grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfG-Beschluss vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [278 f.] m. w. N.). Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf ein gewisses Maß nicht übersteigen. Die steuerlichen Vorteile der Typisierung müssen im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246] m. w. N.).

Diesen Anforderungen werden die Typisierungen in den hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften nicht gerecht. Es ist in keiner Weise erkennbar, von welchen tatsächlichen Grundlagen der Gesetzgeber ausging. Zudem ist eine Typisierung unangemessen.

(aa) Die Höhe des pauschalierten Finanzierungsanteils ist weder bei § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG noch bei § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG durch den Gesetzgeber des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 in irgendeiner Weise begründet worden (BT-Drucks. 16/4841, S. 80). Auch ist der pauschalierte Finanzierungsanteil der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens noch vor der erstmaligen Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG durch Art. 6 Nr. 02 des Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) ohne weitere Begründung von 75 v. H. auf 65 v. H. gesenkt worden. Zudem ist der Finanzierungsanteil der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2010 durch Art. 3 Nr. 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009 (BGBl I 2009, 3950) wiederum ohne Begründung auf 50 v. H. gesenkt worden (zur Kritik an der Höhe des Prozentsatzes siehe Sarrazin, in Lenski/Steinberg, GewStG, Stand Oktober 2011, § 8 Nr. 1 Buchst. d Anm. 5 und 32, § 8 Nr. 1 Buchst. e Anm. 5 und 32; kritisch zur Höhe des Prozentsatzes bei Leasingraten auch Scheffler, BB 2007, 874 [878]).

Zwar kann sich der angenommene Prozentsatz nicht an einem "typischen" Finanzierungsanteil orientieren. Einen solchen kann es nicht geben. Es steht den Steuerpflichtigen frei, wie er Wirtschaftsgüter finanziert und welche Aufwendungen er wirtschaftlich abwälzt. Die Entscheidung über die Kosten- und Finanzierungsstruktur des Unternehmens hängt von einer Vielzahl sich ändernder Faktoren ab, so dass grundsätzlich aus Vereinfachungsgründen ein pauschaler Ansatz erfolgen darf (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [258 f.] m. w. N.). Dies entbindet den Gesetzgeber jedoch nicht von seiner Pflicht, zumindest

allgemeine Grundlagen seiner Überlegungen erkennbar zu machen, damit überprüft werden kann, ob er sich an einem realitätsgerechten typischen Fall orientiert. Dies ist weder dem Gesetz noch dessen Materialien zu entnehmen.

Die Typisierung kann nicht mit Erwägungen zu § 8 Nr. 7 GewStG in der Fassung vor der Aufhebung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 gerechtfertigt werden. Diese Vorschrift sah grundsätzlich eine hälftige Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen von nicht in Grundbesitz bestehenden fremden Wirtschaftsgütern vor, soweit die Miet- oder Pachtzinsen beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterlagen. Diese Regelung führte dazu, dass eine Hinzurechnung oftmals nicht erfolgte (BT-Drucks. 16/4841, S. 79, vgl. auch Gewerbesteuerstatistik 2004, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2009, Fachserie 14 Reihe 10.2 - 2004, Tabellen Z.8 ff.). Der Gesetzgeber ging dabei davon aus, dass unabhängig von der Eigentumslage ein Reinertrag aus dem Anlagevermögen in Höhe von 50 v. H. des Mietzinses verbleibt (BFH-Urteil vom 29.11.1972, I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148; Begründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, 693 [696]). Die Höhe sollte pauschal die Kostenbestandteile berücksichtigen, die in den Miet- und Pachtzinsen enthalten sind und bei einem Eigentümer nicht anfallen (Gewinn einschließlich der üblichen Verzinsung des Eigenkapitals, Zinsen für eingesetztes Fremdkapital, besondere Verwaltungskosten; vgl. BVerfG-Beschluss vom 29.08.1974, 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498). Indessen gründet eine solche pauschale Annahme auf der Vorstellung, den mit Eigenkapital arbeitenden Betrieb dem mit Fremdkapital arbeitenden Betrieb "gleichzustellen" bzw. den "Reinertrag" des Betriebes zu erfassen. Diese Vorstellungen führen jedoch als solche wiederum zu einer Gleichheitswidrigkeit der Hinzurechnungsvorschriften allgemein, die nicht durch eine Typisierung zu rechtfertigen ist (siehe oben).

Der Auffassung des Senates kann nicht überzeugend entgegen gehalten werden, dass § 8 Nr. 1 GewStG nur zu einer geringen Hinzurechnung führt. Da nach § 8 Nr. 1 GewStG jeweils ein Viertel der Summe des pauschalierten Finanzierungsanteils der Miet- und Pachtzinsen hinzuzurechnen ist, wird ohne Berücksichtigung des Freibetrags von den Miet- und Pachtzinsen für fremde bewegliche Wirtschaftsgüter insgesamt 5 v. H. und von den Miet- und Pachtzinsen für fremde unbewegliche Wirtschaftsgüter insgesamt 16,25 v. H. der Nutzungsentgelte im Streitjahr hinzugerechnet. Demgegenüber wird - bezogen auf den einzelnen Betrieb - der Anwendungsbereich der Hinzurechnung erweitert, da es nicht mehr darauf ankommt, ob die Miet- oder Pachtzinsen beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen, und weil zusätzlich Miet- oder Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter erfasst werden. Dies ist unangemessen und übersteigt die Grenzen zulässiger Typisierung, da die durch eine Typisierung eintretenden Härten oder Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen dürfen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv sein darf (vgl. BVerfG-Urteil vom 28.04.1999, 1 BvL 11/94, 1 BvL 33/95, 1 BvR 1560/97, BVerfGE 100, 138 [174] m. w. N.). Weil die hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften als solche schon gleichheitswidrig sind und es an der Orientierung an einem realitätsgerechten typischen Fall fehlt, scheidet eine Rechtfertigung aus Bagatellgesichtspunkten aus (vgl. zur Rechtfertigung bei einer nur geringfügigen Belastung durch eine Pauschalierung auch BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [262 f.]).

(bb) Die Neuregelung der Hinzurechnung für Entgelte für Schulden nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG ist nicht durch eine etwaige Typisierungs- oder Vereinfachungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt.

Soweit schon die allgemeinen Überlegungen zur Unzulässigkeit einer Typisierung bei einem nicht gerechtfertigten Grundtatbestand (s. B.VI.2.c)bb)(7)(a)) führen, ist darauf hinzuweisen, dass die Erweiterung auf Entgelte für sämtliche Schulden im Vergleich zur früheren Beschränkung auf Entgelte für Dauerschulden zu einer Ausdehnung des Tatbestandes führt. Diese Ausdehnung ist schon deshalb unangemessen, weil die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsvorschrift den Verstoß gegen die folgerichtige Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips verstärkt.

Die Typisierungsbefugnis könnte im Übrigen die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden nicht rechtfertigen. Der Gesetzgeber hat im Hinblick auf die Entgelte für Schulden seinen eigenen Ansatz nicht konsequent umgesetzt. Es ist nicht nachvollziehbar, warum im Ergebnis nur 25 v. H. der Entgelte für Schulden hinzugerechnet werden und nicht die volle Summe (so schon der Höhe nach gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 1936; kritisch zur bloß anteiligen Hinzurechnung auch Hartmann, BB 2008, 2490 [2493]). Das Argument der Vereinheitlichung bzw. Vereinfachung für eine bloß anteilige Hinzurechnung der Entgelte für Schulden greift nicht. Es bestehen tatsächliche Unterschiede zwischen "reinen" Entgelten für Schulden und Mieten bzw. Pachten, soweit diese einen Finanzierungsanteil enthalten sollen, die auch im Rahmen einer zulässigen Typisierung zu berücksichtigen wären. Entgelte für Schulden dienen vollen Umfangs einer Finanzierung, während hingegen Mieten bzw. Pachten auch andere Komponenten enthalten können. Eine Vereinfachung in diesem Bereich orientiert sich nicht an einem realitätsgerechten typischen Fall und führt zu einer "Begünstigung" der Entgelte für Schulden, die im Vergleich zu den anderen Hinzurechnungen nicht einem abgestimmten Konzept entspricht. Die von Neumann (Ubg 2008, 585 [589]) angesprochene größere "Hebelwirkung" des eingesetzten Fremdkapitals auf die Ertragskraft des Betriebes, die die Begrenzung rechtfertigen soll, bleibt mangels näherer Darlegung nebulös. Zudem ist für die anteilige Hinzurechnung ein weiterer Rechenschritt erforderlich.

Eine Begründung der Typisierung lässt sich zudem nicht hilfsweise aus der Gesetzesbegründung zum Haushaltsbegleitgesetz 1983 (BGBl I 1982, 1857) entnehmen, mit dem seinerzeit die Hinzurechnung der Zinsen erstmals seit dem GewStG 1936 beschränkt wurde. Die Herabsetzung sollte damals allein die ertragsunabhängigen Grundlagen der Gewerbesteuer beschränken und damit die gewerblichen Betriebe fühlbar von der Gewerbesteuer entlasten (BT-Drucks. 9/2074, S. 69). Welcher "typische Fall" erfasst werden sollte, lässt sich daraus nicht entnehmen.

(8) Die vom Gesetzgeber getroffenen Maßnahmen zur Entlastung sind keine ausreichende Rechtfertigung der Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips. Dies gilt auch unter dem Gesichtspunkt, dass die Kompensation von Zusatzbelastungen ein Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung sein kann (BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [185]).

In der Begründung des Gesetzentwurfs des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 führt der Gesetzgeber aus, mit der gleichzeitigen Verringerung des Körperschaftsteuersatzes von 25 v. H. auf 15 v. H. und der Senkung der Steuermesszahl auf einheitlich 3,5 v. H. die Belastung der Unternehmensgewinne vermindern zu wollen (BT-Drucks. 16/4841, S. 31). Des Weiteren wurde der Anrechnungsfaktor von 1,8 auf 3,8 erhöht (§ 35 EStG), um bis zu einem

Gewerbsteuerhebesatz von 400 v. H. eine vollständige Entlastung der Personenunternehmen von der Gewerbesteuerschuld zu erreichen (BT-Drucks. 16/4841, S. 32).

Diese Maßnahmen sind allerdings nicht geeignet, die Hinzurechnungsvorschriften als Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen. Wegen des hohen Rangs des Leistungsfähigkeitsprinzips ist ein strenger Maßstab anzulegen, dem die Entlastungsmaßnahmen nicht genügen. Die genannten Maßnahmen treffen die Gewerbebetriebe unabhängig davon, ob Hinzurechnungstatbestände erfüllt sind oder nicht. Die Ungleichbehandlung der Gewerbebetriebe, die von den Hinzurechnungstatbeständen betroffen sind, verstärkt sich eher, da eine Kompensation diesen Gewerbebetrieben nicht in gleichem Maße zugutekommt. Zudem sind höhere Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen, da die Unternehmensteuerreform 2008 die rechtsformabhängige Belastungswirkung der Gewerbesteuer verstärkt (Herzig, DB 2007, 1541 ff.), auch wenn eine Rechtsformneutralität verfassungsrechtlich nicht geboten ist (BVerfG-Beschluss vom 24.03.2010, 1 BvR 2130/09, HFR 2010, 756; BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [197 ff.]). Nur Personenunternehmen werden von der Gewerbesteuerschuld bis zu einem Gewerbsteuerhebesatz von 400 v. H. vollständig entlastet, nicht jedoch Körperschaften.

(9) Billigkeitsvorschriften genügen nicht, um die Durchbrechung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen. Diese greifen erst dann ein, wenn ein Gesetz, das in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führt. Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen (BVerfG-Beschluss vom 03.09.2009, 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115). Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor, da die hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften als solche bereits nicht gleichheitsgerecht ausgestaltet sind.

Im Übrigen können Billigkeitsfragen nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips erst nach Entstehung des Steueranspruchs eingreifen, wenn nämlich Umstände eintreten, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen so herabsetzen, dass die Einziehung der Steuer unbillig wäre (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Auflage 2000, S. 521, zu § 227 AO). Dies gilt nach Auffassung des Senates gleichermaßen für den Fall des § 163 AO.

3. Die hier streitigen Hinzurechnungstatbestände sind mit Art. 3 Abs. 1 GG auch dann unvereinbar, wenn das Soll-Leistungsfähigkeitsprinzip als sachgerechter Vergleichsmaßstab zugrunde gelegt wird.

a) Die Soll-Leistungsfähigkeit knüpft an die Erwerbsfähigkeit an und legt den Eigentumsbestand zugrunde (siehe oben). Eine Besteuerung der Soll-Leistungsfähigkeit unterliegt im Hinblick auf den Einfluss von Art. 14 GG stärkeren Rechtfertigungsanforderungen als eine Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit (siehe oben).

b) Die Hinzurechnung von Entgelten für Schulden entspricht nicht dem Soll-Leistungsfähigkeitsprinzip. Diese Hinzurechnung hat keinen Bezug zum

Eigentumsbestand. Schulden unterfallen nicht dem Schutzbereich des Art. 14 GG. Schulden belasten das Vermögen, berühren aber weder die Zuordnung konkreter Eigentumsgegenstände zu einem Rechtsträger noch schmälern sie die damit verbundene Privatnützigkeit und Verfügungsbefugnis (BVerfG-Beschluss vom 08.04.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 [301]).

c) Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen entspricht zwar grundsätzlich dem Soll-Leistungsfähigkeitsprinzip. Diese Hinzurechnung könnte das Prinzip auch folgerichtig umsetzen. Sie genügt jedoch nicht den stärkeren Rechtfertigungsanforderungen für eine Besteuerung der Soll-Leistungsfähigkeit, weil die Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit möglich ist und keine anderen Rechtfertigungsgründe für eine Abweichung hiervon hinreichend sind.

aa) Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bezieht sich auf den Eigentumsbestand im Sinne von Art. 14 GG. Mieter und Pächter sind in ihren Positionen durch Art. 14 GG geschützt, da sich der Schutz auf jede vermögenswerte, auch schuldrechtliche, subjektive konkrete Rechtsposition erstreckt. Die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen greift in diese Rechtsposition ein, weil sie schon an das Entgelt für die Sachüberlassung anknüpft und damit - unabhängig von dem Nutzen der Sache für den Mieter oder Pächter - den Grund der Sachüberlassung als solchen aufgreift. Ein Steuergesetz greift in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtspositionen zugunsten der Allgemeinheit einschränkt (BVerfG-Beschluss vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [110 ff.] m. w. N.).

bb) Im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben ist eine Anknüpfung der Besteuerung an die Soll-Leistungsfähigkeit erst möglich, wenn nicht schon eine Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit zu Grunde gelegt werden kann. Wird trotz der Möglichkeit einer Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit an die Soll-Leistungsfähigkeit angeknüpft, bedarf dies besonderer Rechtfertigung. Eine solche liegt nicht vor. Die Besteuerung der Ist-Leistungsfähigkeit ist vorliegend vorrangig sachgerecht. Andere, zumindest gleichgewichtige Gründe, die für eine Besteuerung der Soll-Leistungsfähigkeit sprechen könnten, liegen nicht vor. Können schon die sonstigen möglichen Rechtfertigungsgründe eine Verletzung des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips nicht rechtfertigen (siehe oben), scheidet eine Rechtfertigung für eine Besteuerung nach dem - in zweiter Linie anzuwendenden - Soll-Leistungsfähigkeitsprinzip erst recht aus.

4. Es kann dahin gestellt bleiben, ob die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen mit Art. 14 GG bzw. die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden mit Art. 2 Abs. 1 GG vereinbar sind. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist der Senat überzeugt, dass die streitigen Hinzurechnungsvorschriften schon mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sind.

VII.

Die Vorlage ist nach Überzeugung des Senates zulässig, auch wenn in der Vergangenheit das BVerfG und der BFH die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften für Entgelte für sogenannte Dauerschulden und für Miet- und Pachtzinsen angenommen haben. Es liegen tatsächliche und rechtliche Veränderungen und nicht nur eine andere Auslegung des Art. 3 Abs. 1 GG vor, die

geeignet sind, eine abweichende Entscheidung zu ermöglichen (BVerfG-Beschluss vom 16.11.1992, 1 BvL 31/88, 1 BvL 10/92, 1 BvL 11/92, BVerfGE 87, 341 [346]; Lechner/Zuck, BVerfGG, 6. Auflage 2011, § 81 Rz. 8; Dollinger, in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Auflage 2005, § 80 Rz. 92). Dies ist infolge der Änderungen der Hinzurechnungsvorschriften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 der Fall. Nach Auffassung des Senates ist hierbei auch ein Wandel der allgemeinen Rechtsauffassung zum Leistungsfähigkeitsprinzip zu beachten.

1. Die hier streitigen Regelungen zur Hinzurechnung haben durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 und seit der letzten ausdrücklichen Entscheidung des BVerfG zur Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen sowie von Miet- und Pachtentgelten derartige rechtliche Änderungen erfahren, dass eine nunmehrige Prüfung durch das BVerfG erforderlich ist. Die letzten ausdrücklichen Entscheidungen des BVerfG zur Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen sowie Miet- und Pachtzinsen ergingen zu Rechtslagen vor einschneidenden strukturellen Änderungen des Gewerbesteuerrechts (siehe oben). Inhaltliche Auseinandersetzungen mit nachfolgenden Änderungen bzw. mit dem jetzigen Inhalt der hier streitigen Hinzurechnungsvorschriften erfolgten durch das BVerfG bisher nicht. Der bisherige im Wesentlichen zur Rechtfertigung angeführte so genannte Objektsteuercharakter erweist sich unter Berücksichtigung des in der späteren Rechtsprechung des BVerfG entwickelten Prinzips der gleichmäßigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit als inhaltsleer. Unterstützt wird diese Überlegung dadurch, dass das BVerfG bisher noch keine Gelegenheit hatte, sich mit den Stimmen aus der Literatur (siehe oben) zur Änderung der Hinzurechnungsvorschriften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, insbesondere im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, auseinanderzusetzen.

2. Der Senat ist davon überzeugt, dass sich infolge der Änderung der Hinzurechnungsvorschriften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 in Verbindung mit den sonstigen dortigen Regelungen die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend geändert haben. Zwar können keine konkreten Zahlen zu der Veränderung der tatsächlichen Bedeutung der Hinzurechnungsvorschriften dem BVerfG dargelegt werden. Da dies jedoch an der Verweigerung der erforderlichen Auskünfte durch die Finanzbehörden des Bundes und der Länder liegt, genügen theoretische Überlegungen zur Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse.

Tatsächliche Daten über die Änderung der tatsächlichen Verhältnisse liegen dem Gericht nicht vor. Die Behörden haben nicht gemäß Art. 35 Abs. 1 GG Amtshilfe geleistet. Das Gericht hat aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) die Behörden gemäß § 86 Abs. 1 FGO, der Art. 35 Abs. 1 GG für das finanzgerichtliche Verfahren konkretisiert (Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 86 FGO Rz. 1), um Auskunft über die erforderlichen Daten gebeten, die die Steuerpflichtigen in ihren Gewerbesteuererklärungen anzugeben haben und die die Behörden im Veranlagungsverfahren - ggf. mit Änderungen - einzeln erfassen. Die Behörden haben die Erteilung der Auskünfte verweigert.

Eine Überprüfung, ob die Verweigerung der Auskunftserteilung rechtmäßig ist, ist im vorliegenden Verfahren zum jetzigen Zeitpunkt gemäß § 86 FGO nicht möglich. Denn gemäß § 86 Abs. 3 Satz 1 FGO ist für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Verweigerung der Auskunftserteilung durch den BFH der Antrag eines Beteiligten erforderlich. Ein solcher Antrag liegt nicht vor.

Das Gericht hat allerdings Zweifel, ob die Verweigerung der Erteilung der Auskünfte rechtmäßig wäre. Die erbetenen Daten haben die Finanzbehörden erfasst. Gründe, die zur Verweigerung der Auskunftserteilung nach § 86 Abs. 1 oder Abs. 2 FGO berechtigen würden, sind nicht ersichtlich. Ob darüber hinaus eine Verweigerung der Auskunftserteilung nach allgemeinen Grundsätzen zu Art. 35 Abs. 1 GG unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten berechtigt ist, erscheint fraglich. Die erbetene Auskunft ist jedenfalls geeignet und erforderlich, die Änderung der tatsächlichen Verhältnisse durch die streitigen Hinzurechnungsvorschriften zu ermitteln. Es ist kein gleich geeignetes, aber milderer Mittel vorhanden. Auf die vom BMF veröffentlichten Statistiken über die kassenmäßigen Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2006 - 2010 (http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4158/DE/MF__Startseite/Service/Downloads/Abt__I/0602221a6009__Steuerarten__2006_E2_80_932010,templateId=raw,property=publicationFile.pdf) kann diesbezüglich nicht zurückgegriffen werden, da die Kasseneinnahmen nur die Ist-Einnahmen darstellen und nicht auf die jeweilige Rechtslage in den einzelnen Erhebungszeiträumen eingehen. Derzeit erscheint die Auskunftserteilung auch verhältnismäßig im engeren Sinne. Die bloß pauschale Behauptung der Behörde, die Daten könnten nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden, ist ohne Substantiierung nicht nachvollziehbar. Dies gilt insbesondere, weil die mitzuteilenden Daten den Behörden bereits vorliegen.

Ausreichend sind danach theoretische Überlegungen zu den Auswirkungen der geänderten Hinzurechnungsvorschriften, die schon durch die Erweiterung der Hinzurechnungstatbestände zu potentiell höheren Gewerbesteuern und damit zur Änderung der tatsächlichen Verhältnisse führen (Herzig, DB 2007, 1541 [1542 f.]; Bergemann/Markl/Althof, DStR 2007, 693 [697 ff.]; Derlien/Wittkowski, DB 2008, 835 [840 ff.]; Kossow, DB 2008, 1227 [1228 f.]; Schiffers, Ubg 2008, 706 f.; allgemein auch Neumann, Ubg 2008, 585 [587 f., 593 f.]). Dies zeigt sich auch im Streitfall. Hinzu kommt eine weitere wahrscheinliche Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse infolge der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG) sowie des Wegfalls des Korrespondenzprinzips bei den Hinzurechnungsvorschriften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, die zu einer zunehmenden Dominanz der Gewerbesteuer als Unternehmenssteuer führen.

VIII.

Eine Beschwerde gegen diesen Beschluss ist nicht statthaft (Dollinger, in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Auflage 2005, § 80 Rz. 83 m. w. N.).