Niedersächsisches Finanzgericht

Beschluss vom 14.04.2005 (Az.: 4 K 317/91)

Orientierungssatz:

- ***Gewinnfeststellung 1988***
- ***Gewerbesteuer-Messbetrag 1988***

Ergänzung des Vorlagebeschlusses an das BVerfG vom 21.04.2004.

Der Senat bleibt bei seiner Auffassung, dass die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt und deshalb verfassungswidrig ist.

Sachverhalt:

Die Dritte Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts hat mit Beschluss vom 26.10.2004 (*Az: 2 BvR 246/98, FR 2005, 139, mit Kommentar von Kanzler, a.a.O., 140; vorhergehend BFH, BStBl. II 1998, 254 und FG Düsseldorf, EFG 1997, 225; nachfolgend: Kammerbeschluss*) eine Verfassungsbeschwerde, mit der geltend gemacht wurde, dass die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei, nicht zur Entscheidung angenommen (*dazu „Cato“ unter der Überschrift „Die Dummensteuer ist verfassungsgemäß“, FR 2005, 411*). Dieser Kammerbeschluss gibt dem Senat nach

erneuter Prüfung keinen Anlass, seinen Vorlagebeschluss vom 21.04.2004, der neben der Verfassungswidrigkeit der Gewerbeertragsteuer hilfsweise auch die Verfassungswidrigkeit der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG geltend macht, bezüglich dieser Frage aufzuheben oder einzuschränken. Er bleibt vielmehr bei seiner Auffassung, dass die Abfärberegelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt und deshalb verfassungswidrig ist.

I.

Das Bundesverfassungsgericht fordert von einem Gericht, welches ihm eine Norm im Rahmen des konkreten Normenkontrollverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Überprüfung vorlegt, sich ausführlich mit der Rechtslage, den Erwägungen des Gesetzgebers und der hierzu ergangenen Rechtsprechung und Literatur auseinander zu setzen. Erfüllt das vorlegende Gericht diese Anforderungen nicht, kann die Vorlage nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als unzulässig zurückgewiesen werden (BVerfGE 78, 165, 171; 86, 71, 77; 97, 49, 60; 105, 61, 67 und zuletzt der Kammerbeschluss vom 14.02.2005 – 2 BvL 1/05 – http://www.bverfg.de/entscheidungen/lk20050214_2bvl000105.html, kritisch Habscheidt, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 44 ff.; der EuGH stellt demgegenüber erheblich geringere Anforderungen an Richtervorlagen und gewährt den nationalen Gerichten sogar einen Einschätzungsspielraum hinsichtlich der Erforderlichkeit der Vorlage, vgl. EuGH v. 07.01.2003 – Rs. C-306/99 – BIAO, Slg. 2003, I-1 Rz. 88). Zwar haben Kammerbeschlüsse, mit denen Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung angenommen werden und damit auch der Kammerbeschluss vom 26.10.2004 über den entschiedenen Fall hinaus keine Bindungswirkung (BVerfGE 33, 199, 204; 70, 242, 249; 79, 256, 264). Weil hier aber eine Kammer des Bundesverfassungsgerichts die Verfassungsmäßigkeit der Abfärberegelung bejaht hat, die vom Senat als verfassungswidrig beurteilt wird und diese Frage Gegenstand des noch anhängigen Vorlagebeschlusses des Senats ist, sieht es der Senat unter Berücksichtigung der erwähnten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Anforderungen an die Zulässigkeit einer Richtervorlage als seine Pflicht an, seine verfassungsrechtliche Beurteilung der Abfärberegelung zu überprüfen und, da er dem Kammerbeschluss nicht folgen kann, in der Auseinandersetzung mit den Gründen des Kammerbeschlusses zu ergänzen.

II.

Der Kammerbeschluss verknüpft bei der Formulierung des verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstabs die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zulässige Ungleichbehandlung mit den Erleichterungen, die die Rechtsprechung dem Gesetzgeber eröffnet hat, wenn es sich um typisierende Regelungen handelt oder wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen steht, zwischen Belastungs- und Begünstigungsvarianten zu wählen. Zur Begründung seiner Auffassung, dass die Abfärberegelung nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoße, führt die Kammer aus, wesentlicher Grund für die Umqualifizierung anderer Einkünfte zu gewerblichen Einkünften sei das bei Personengesellschaften infolge der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bestehende praktische Bedürfnis, die von ihr

erzielten Einkünfte einer Einkunftsart zuzuordnen. Im Gegensatz zu der bei Einzelunternehmern in der Regel leichter möglichen klaren Zuordnung der von diesen erzielten Einkünfte zu den jeweils maßgeblichen Einkunftsarten könne sich beim Zusammenwirken einer Mehrheit von Mitunternehmern im Rahmen einer Personengesellschaft eine solche klare Trennung der verschiedenen Einkunftsarten schwieriger gestalten. Auf der Ebene der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei Personengesellschaften träten bei gemischten Tätigkeiten vielfach Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten auf, die ohne eine Betriebsprüfung (gemeint ist wohl die Außenprüfung i.S. der §§ 193 ff. AO) nicht geklärt werden könnten, wenn die Bereiche wirtschaftlich nicht eindeutig voneinander abgegrenzt seien. Schon die Vorgängerregelung in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG a.F. und die dazu ergangene Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs habe dem Rechnung getragen. Ziel sei es gewesen, der Gesellschaft den nachträglichen, schwer überprüfbaren Einwand abzuschneiden, ein Teil des Betriebes diene anderen als gewerblichen Zwecken. Ebenso diene § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, mit dem die langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung habe bestätigt werden sollen, dem Zweck, Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme auszuschließen. Das besondere praktische Bedürfnis einer klaren Zuordnung der Einkünfte einer Personengesellschaft bilde einen sachlichen Unterscheidungsgrund gegenüber dem Einzelunternehmer und schließe Willkürlichkeit der gesetzlichen Unterscheidung aus. Im praktischen Ergebnis habe der Gesetzgeber die Personengesellschaften für die Einkünftequalifikation bei gemischten Tätigkeiten in einen Zwischenbereich zwischen natürlichen Personen als Einzelunternehmern und juristischen Personen gerückt. Das sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Wesentlich sei in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet sei, durch alternative Sachverhaltsgestaltung die Anwendung der Abfärberegelung auf nicht gewerbliche Tätigkeiten zu vermeiden. Die gewerbliche Tätigkeit könne nämlich auf eine – auch personenidentische – zweite Gesellschaft ausgegliedert werden. Hierbei handele es sich um eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Auslegung des Steuergesetzes, die dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Berücksichtigung des Ziels eines praktikablen Gesetzesvollzugs durch Schaffung gesteigerter Mitwirkungslasten der Steuerpflichtigen angemessen Rechnung trage. Diese Mitwirkungslast sei den Steuerpflichtigen auch zumutbar. Angesichts der formfrei möglichen Gründung einer Schwestergesellschaft bürgerlichen Rechts verlange die „Ausgliederung“ der gewerblichen Tätigkeit in der Sache nicht mehr als eine klare, buchhalterisch dokumentierte, wirtschaftliche Trennung zwischen gewerblicher und nicht gewerblicher Tätigkeit. Diese unter den Aspekten der Einfachheit und Praktikabilität des Gewinnfeststellungsverfahrens sachgerechte Last klarer Sachverhaltsgestaltung bewirke keine unzumutbare Ungleichbehandlung der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer im Hinblick auf die einkommensteuerliche Abgrenzung der Einkunftsarten. Dies gelte ohne weiteres auch in solchen Fällen, in denen erst die – verfassungsrechtlich unbedenklichen – Grundsätze zur Betriebsaufspaltung zur möglichen Anwendung der Abfärberegelung führten.

III.

Der Kammerbeschluss vermengt verschiedene verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe zu einem komplexen Obersatz mit unklaren Voraussetzungen und mit variablen – in

Voraussetzungen und Reichweite unbestimmten – Einschränkungen. Die Folge ist ein beliebiges, nicht vorhersagbares Subsumtionsergebnis. Die Unklarheit über den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab tritt im Kammerbeschluss deutlich zutage, wenn es dort heißt, dass die gesetzliche Ungleichbehandlung nicht willkürlich sei, obwohl die von der Kammer zunächst genannten Maßstäbe für die gleichheitsrechtliche Beurteilung der steuerlichen Ungleichbehandlung von Personengruppen innerhalb einer Steuerart und der Zulässigkeit von typisierenden Regelungen jeweils eine Prüfung nach den strengeren und von der Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts konkret benannten Verhältnismäßigkeitskriterien erfordern. Die Gründe des Kammerbeschlusses übergehen einige tatsächliche und rechtliche Fragen, die für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Abfärberegelung wichtig sind. Sie bieten das Bild einer von dogmatischen und systematischen Fesseln und tatsächlichen Grundlagen gelösten Gesamtabwägung, die sich in der Prüfung der Willkürlichkeit der gesetzlichen Differenzierung und der Zumutbarkeit der Ungleichbehandlung der Personengesellschaften im Verhältnis zu den Einzelunternehmern erschöpft.

Abweichend von der allerdings auch schon uneinheitlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bezüglich des Zwecks der Abfärberegelung und auch abweichend von den in der Literatur diskutierten verschiedenen Zwecken der Abfärberegelung erkennt der Kammerbeschluss in der Abfärberegelung einen so bisher noch nie formulierten, deutlich engeren Zweck (das praktische Bedürfnis, die Einkünfte einer Personengesellschaft nur einer Einkunftsart zuzuordnen), ohne dies hinreichend zu belegen. Die vom Kammerbeschluss in diesem Zusammenhang vorgenommene Beurteilung der steuerrechtlichen Ausgangslage und seine darauf beruhenden tatsächlichen Annahmen, soweit neben ihrer historischen auch ihre aktuelle Gültigkeit behauptet wird, sind nach Ansicht des Senats unzutreffend und nicht realitätsgerecht.

Der Kammerbeschluss benennt zwar die verfassungsrechtlichen Anforderungen für die Zulässigkeit von typisierenden Vorschriften, versäumt es aber festzustellen, ob diese Voraussetzungen bei der Abfärberegelung tatsächlich erfüllt sind.

Unklar bleibt schließlich, welche Bedeutung den Ausführungen der Kammer zu der Möglichkeit der Ausgliederung zukommen soll. Die von der Kammer in diesem Zusammenhang gewählte Formulierung „Wesentlich ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen ...“, dokumentiert diese offensichtlich beabsichtigte Unbestimmtheit. Beseitigt die Möglichkeit der Ausgliederung nach Auffassung der Kammer die sonst anzunehmende Verfassungswidrigkeit der Abfärberegelung oder handelt es sich um eine ergänzende, die Entscheidung nicht tragende Erwägung?

Diese Fragen lassen es dem Senat notwendig erscheinen, die Abfärberegelung unter besonderer Berücksichtigung des Kammerbeschlusses noch einmal auf ihre Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen und auf diese Weise seinen Vorlagebeschluss vom 21.04.2004 bezüglich des Hilfsantrags zu ergänzen. Der Senat geht dabei in drei Schritten vor. Zunächst wird geprüft, ob die Ungleichbehandlung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften durch die Abfärberegelung ohne Berücksichtigung der nachfolgenden Prüfschritte als verfassungswidrig beurteilt werden müsste (IV.). Danach geht der Senat der Frage nach, ob die an sich verfassungswidrige Ungleichbehandlung im Rahmen verfassungsrechtlich zulässiger Typisierung hinzunehmen ist (V.). Schließlich wendet sich der Senat der Frage zu, ob die Ungleichbehandlung mit Rücksicht auf das vom Kammerbeschluss und vom

Bundesfinanzhof hervorgehobene Ausgliederungsmodell verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist (VI.). Der vorlegende Senat nimmt zum Ausgangspunkt und Maßstab dieser Prüfung die Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

IV.

1. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt die Gleichbehandlung aller Menschen vor dem Gesetz und verbietet eine Benachteiligung oder Bevorzugung wegen persönlichkeitsbedingter Eigenheiten. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG 99, 267, 388, m.w.N., st. Rspr.). Für den Bereich des Steuerrechts gilt die Gestaltungsgleichheit. Der Gesetzgeber hat, so das Bundesverfassungsgericht, bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen (vgl. BVerfGE 93, 121, 136; 99, 88, 95; st. Rspr.).

Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. zuletzt BVerfGE 105, 73, 126). Der Gleichheitssatz ist umso strikter, je mehr er den Einzelnen als Person betrifft und umso mehr für gesetzgeberische Gestaltungen offen, als allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden (vgl. BVerfGE 96, 1, 5 f.; 99, 88, 94). Das Gleichheitsgebot ist verletzt, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten ohne hinreichend gewichtigen Grund anders behandelt (vgl. BVerfGE 96, 315, 325; 100, 138, 174). Bei Regelungen, die Personengruppen verschieden behandeln oder sich auf die Wahrnehmung von Grundrechten nachteilig auswirken, prüft das Bundesverfassungsgericht im Einzelnen nach, ob für die vorgesehene Differenzierung Gründe von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können (vgl. BVerfGE 88, 87, 97; 99, 367, 389).

2. Dass die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG einerseits die Gruppe der Einzelunternehmer und die Gruppe der Gesellschafter von Personengesellschaften bezüglich der Qualifikation ihrer Einkünfte im Einkommensteuerrecht und andererseits die Gruppe der Einzelunternehmer (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG) und die Gruppe der Personengesellschaften als Schuldner der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) über § 7 Satz 1 GewStG hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage ungleich behandelt, ist evident und wird – soweit ersichtlich – nirgends bestritten. Insoweit kann auf die Ausführungen im Vorlagebeschluss vom 21.04.2004 [unter B. III. 4. c) und C. II. 1.] verwiesen werden (ebenso jüngst BFH, Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 – FR 2005, 144, 146).

3. Für diese Ungleichbehandlung gibt es – wie erwähnt, am Maßstab der Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gemessen – vorbehaltlich der unter V. und VI. abzuhandelnden Gesichtspunkte, nach Auffassung des Senats keine ausreichende Rechtfertigung.

a) Für die Vereinbarkeit der Abfärberegelung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz reicht es nicht aus, dass das Willkürverbot nicht verletzt ist (anders wohl aber der Kammerbeschluss auf Seite 4 des Umdrucks: „Das besondere praktische Bedürfnis einer klaren Zuordnung der Einkünfte einer Personengesellschaft bildet einen sachlichen Unterscheidungsgrund gegenüber dem Einzelunternehmer und schließt Willkürlichkeit der gesetzlichen Unterscheidung aus“), sondern es sind dem Gesetzgeber nach der (Senats-) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts engere Grenzen gesetzt. Die durch die Abfärberegelung hervorgerufene Ungleichbehandlung muss aus mehreren Gründen den strengeren Verhältnismäßigkeitsanforderungen genügen [dazu Schlink, in: Badura/Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre BVerfG, Band II, 2001, S. 445].

aa) Zunächst verletzt die Abfärberegelung das verfassungsrechtliche Gebot der folgerichtigen Umsetzung der vom Gesetzgeber mit der Auswahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung (vgl. BVerfGE 93, 121, 136; 99, 88, 95; 101, 132, 138; 105, 73, 126).

Der Gesetzgeber unterscheidet bei der Einkommensteuer zwischen den verschiedenen Einkunftsarten. Er knüpft daran nicht nur einkommensteuerlich, so z.B. durch die unterschiedliche steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern [vgl. dazu den Vorlagebeschluss des Senats vom 21.04.2004 unter B. III. 4. c) aa)] oder durch Gewährung – des später gestrichenen – Freibetrages für freie Berufe gemäß § 18 Abs. 4 Einkommensteuergesetz in der für den Veranlagungszeitraum 1988 gültigen Fassung, sondern insbesondere auch bei der Gewerbesteuer unterschiedliche Steuerfolgen. Nach der – vom Senat für verfassungswidrig gehaltenen [vgl. Vorlagebeschluss des Senats vom 21.04.2004 unter B. III. 3. b) und C. I.] – grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers unterliegen nur diejenigen Unternehmen der Gewerbesteuer, die Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes sind. Betriebe der sonstigen selbständig Tätigen (insbesondere freie Berufe und Land- und Forstwirte) unterliegen nicht der Gewerbesteuer. Diese Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Ausgehend von dieser Belastungsentscheidung des Gesetzgebers – deren Vereinbarkeit mit der Verfassung unterstellt – durfte der Gesetzgeber von diesem Belastungsprinzip nur abweichen und nicht gewerbliche Einkünfte (wieder) der Gewerbesteuer unterwerfen, wenn die Abweichung von diesem Prinzip und außerdem die insoweit ungleiche Behandlung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften jeweils durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt sind.

bb) Die Abfärberegelung benachteiligt die Gruppe der Personengesellschaften gegenüber der Gruppe der Einzelunternehmer bei der Gewerbesteuer, indem sie nur bei dieser Gruppe die nicht gewerblichen Einkünfte der Gewerbesteuer unterwirft. Weil sich der persönliche Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 1 GG auch auf Personengesellschaften erstreckt (vgl. BVerfGE 3, 383, 391), stehen sie bei einer Ungleichbehandlung mit einer anderen Gruppe der Steuerschuldner der Gewerbesteuer unter dem Schutz des allgemeinen Gleichheitssatzes. Weil es sich hier um eine Ungleichbehandlung von Personengruppen handelt, müssen für diese Differenzierung Gründe von solcher Art und von solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können (vgl. BVerfGE 88, 87, 97; 99, 367, 389). Der gleiche verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anzulegen, wenn man in die Betrachtung einbezieht, dass sich die Abfärberegelung nachteilig auf die Wahrnehmung des Grundrechts auf Vereinigungsfreiheit aus Art. 9 Abs. 1 GG auswirkt. Denn sie

benachteiligt diejenigen steuerlich, die sich zu gemeinsamer Berufsausübung im Rahmen einer Personengesellschaft zusammengeschlossen haben [vgl. dazu den Vorlagebeschluss vom 21. 4. 2004 (unter C. II. 6.) und BVerfGE 98, 83, 97 zu der vergleichbaren Problematik des Eingriffs von Steuern und Abgaben in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG].

cc) Jeder der genannten Gründe erfordert es nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die vorgefundene Ungleichbehandlung an Verhältnismäßigkeitsanforderungen zu messen, d.h. die zur Prüfung stehende Vorschrift darf nicht das Übermaßverbot verletzen. Das bedeutet nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass je nach Schwere des Grundrechtseingriffs die Ungleichbehandlung zumindest – und zwar im Falle einer nur unerheblichen Grundrechtsbeeinträchtigung – geeignet sein muss, ein legitimes, durch vernünftige und sachgerechte Gründe begründetes Gemeinwohlziel zu schützen (BVerfGE 65, 116, 126).

Bei einem erheblichen Grundrechtseingriff muss das Schutzziel das Grundrecht eines anderen oder ein anderer Rechtswert mit Verfassungsrang sein. Die Ungleichbehandlung muss außerdem – unabhängig von der Schwere des Grundrechtseingriffs – erforderlich sein, um dieses Ziel zu erreichen, was nicht der Fall ist, wenn ein milderes Mittel zur Verfügung steht und die Ungleichbehandlung muss im Verhältnis zu dem angestrebten Zweck verhältnismäßig und angemessen sein. Bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht sowie der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe muss die Grenze der Zumutbarkeit noch gewahrt sein (vgl. BVerfGE 65, 116, 126).

dd) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bezüglich des verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstabs bei der Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes ist nicht konsistent (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 295 ff.; unklar auch der Kammerbeschluss; dazu oben III.). Es ist auch unklar, ob eine aus der Ungleichbehandlung resultierende, mehr oder weniger hohe zusätzliche Steuerbelastung vom Bundesverfassungsgericht als erheblicher Grundrechtseingriff gewertet wird. Wegen dieser beiden Unsicherheiten beurteilt der Senat die Abfärberegelung nur an dem nach der oben dargestellten Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Betracht kommenden denkbar mildesten Verhältnismäßigkeitsmaßstab, um so sicher zu stellen, keinen zu strengen Prüfungsmaßstab angewandt zu haben. Danach muss sich die Abfärberegelung eignen, ein legitimes, durch vernünftige und sachgerechte Gründe gerechtfertigtes Gemeinwohlziel zu schützen.

b) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kommt es für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung nicht darauf an, ob der Gesetzgeber ein hinreichend rechtfertigendes Gemeinwohlziel formuliert hat. Notwendig und ausreichend ist es nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, wenn sich die Verschiedenbehandlung aus dem objektiv erkennbaren Sinn und Zweck der Norm rechtfertigen lässt [vgl. dazu BVerfGE 85, 238, 245; dagegen mit guten Gründen Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 325 ff.; vgl. in diesem Zusammenhang auch nachfolgend IV. 3. c) aa)]. Für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der durch die Abfärberegelung hervorgerufenen Ungleichbehandlung kommen nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts also alle Gründe in Betracht, die in Rechtsprechung und Literatur zu ihrer Rechtfertigung geltend gemacht werden.

aa) Die erste Abfärberegelung in § 4 Nr. 3 Gewerbesteuerrahmengesetz 1928, die § 2 Abs. 2 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes 1936 und dem heutigen § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entspricht, wurde von der Reichsregierung im Jahr 1928 in dreifacher Hinsicht begründet (RT-Drs. 1928/568, 110 f.):

„Einmal bedarf es bei diesen Gesellschaften nicht einer besonderen Prüfung, ob ihre Tätigkeit im einzelnen Fall wirklich ein Gewerbe darstellt; das Gesetz fingiert, dass in diesen Rechtsformen die für eine gewerbliche Betätigung typisch sind, auch nur eine solche ausgeübt wird. Ferner unterliegt bei diesen Gesellschaften grundsätzlich der volle Gewerbeertrag, das volle Gewerbekapital und die volle Lohnsumme der Gewerbesteuer, ohne dass der Einwand gemacht werden kann, dass ein Teil der Gesellschaft anderen als gewerblichen Zwecken gewidmet und daher von der Heranziehung zur Gewerbesteuer auszunehmen ist. Die dritte Bedeutung der Vorschrift ist die, dass derartige Gesellschaften stets als Einheit zur Gewerbesteuer herangezogen werden, was insbesondere dann von Belang ist, wenn in einer derartigen Rechtsform mehrere verschiedene, nur durch die Person des Gewerbetreibenden miteinander verbundene Unternehmungen betrieben werden ... . Wegen dieser dreifachen Bedeutung ist die Vorschrift daher von sehr erheblichem praktischem Wert und entspricht dringenden Verwaltungsinteressen. Sie schneidet die langwierigen und unfruchtbaren Auseinandersetzungen, die nach den bisherigen Erfahrungen gerade in diesen drei Beziehungen zwischen dem Finanzamt und dem Steuerschuldner zu erwarten wären, ab und beseitigt die Möglichkeit zahlreicher Umgehungen, die die Gewerbesteuerlast der übrigen Betriebe erhöhen würde.“

Mit der „Umbettung“ der Abfärberegelung in das Einkommensteuerrecht im Jahr 1986 bezweckte der Gesetzgeber keine Rechtsänderung. Das ergibt sich ausdrücklich aus der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 10/3683, 8).

bb) Der Kammerbeschluss vom 26.10.2004 nennt als wesentlichen Grund für die Abfärberegelung „das bei Personengesellschaften infolge der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 179 Abs. 2 Satz 1, 180, Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO bestehende praktische Bedürfnis, die von ihr erzielten Einkünfte einer Einkunftsart zuzuordnen“. Im Gegensatz zu der bei Einzelunternehmern in der Regel leichter möglichen klaren Zuordnung der von diesen erzielten Einkünfte zu den jeweils maßgeblichen Einkunftsarten könne sich beim Zusammenwirken einer Mehrheit von Mitunternehmern im Rahmen einer Personengesellschaft eine solche klare Trennung der verschiedenen Einkunftsarten schwieriger gestalten. Auf der Ebene der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei Personengesellschaften träten bei „gemischten Tätigkeiten“ vielfach Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten auf, die ohne eine Betriebsprüfung nicht geklärt werden könnten, wenn die Bereiche wirtschaftlich nicht eindeutig voneinander abgegrenzt seien. Schon die Vorgängerregelung in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG a.F. und die dazu ergangene Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs habe dem Rechnung getragen. Ziel sei es gewesen, der Gesellschaft den nachträglichen, schwer überprüfbaren Einwand abzuschneiden, ein Teil des Betriebes diene anderen als gewerblichen Zwecken. Ebenso diene § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, mit dem die langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung habe bestätigt werden sollen, dem Zweck, Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme auszuschließen.

cc) Der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof haben in einer Vielzahl von Entscheidungen zum Zweck der Abfärberegelung Stellung genommen und dabei eine Reihe unterschiedlicher Zwecke benannt.

(1) Verfahrensrechtliche Rechtfertigung für die Abfärberegelung war nach Auffassung des Reichsfinanzhofs und später auch des Bundesfinanzhofs die Vereinfachung der Einkünfteermittlung der Gesellschafter durch das einheitliche und gesonderte Feststellungsverfahren auf der Grundlage der damals herrschenden Ansicht, dass in einem Feststellungsbescheid lediglich eine Einkunftsart festgestellt werden könne (*vgl. RFH, RStBl. 1937, 1129, 1130; 1940, 713; 1943, 25, 26; BFH, BStBl III 1964, 530, 532 f.; so auch ausdrücklich noch BStBl II 1996, 264, 266: „… sollte die Vorschrift doch verhindern, daß bei einer Personengesellschaft Einkünfte in unterschiedlichen Einkunftsarten entstehen.“; BStBl II 2003, 167, 168; vgl. auch Becker/Riewald/Koch, RAO, 1965, § 215 Anm. 2 Abs. (6) und Anm. 6; Mattern/Meßmer, RAO, 1964, § 215 Tz.1541; Tipke/Kruse, RAO, 7. Aufl. 1975, § 215 A 3*).

(2) Im Urteil vom 13.10.1977 – IV R 174/74 – BStBl II 1978, 73, 74, führte der BFH aus, eine Personengesellschaft beruhe durch den Gesellschaftsvertrag auf einem einheitlichen und gemeinschaftlichen Organisationsakt ihrer Gesellschafter. Hätten diese sich zum Zweck der gemeinschaftlichen Gewinnerzielung durch ein Gewerbe zusammengeschlossen und sich die dafür geeignete Organisation gegeben, so erstrecke sich der auf Erwerb gerichtete organisierte gemeinsame Betätigungswille zwangsläufig auf alle Tätigkeitsbereiche der Gesellschaft. Der durch die Organisation geprägte Wille der Personengesellschaft könne daher gewerbesteuerrechtlich nur einheitlich beurteilt werden.

(3) Im Urteil vom 10.11.1983 – IV R 86/80 – BStBl II 1984, 152, 154 rechtfertigte der Bundesfinanzhof die Abfärberegelung im Wesentlichen mit der Erwägung, dass die Ermittlung von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden wäre. Sie würde nämlich dazu führen, dass im Gesellschaftsvermögen unterschiedliche Vermögensmassen gebildet werden müssten und dass im Falle einer Personenhandelsgesellschaft entgegen § 5 Abs. 1 EStG nicht mehr an die nach den §§ 6, 39 ff. HGB vorgeschriebene Gewinnermittlung angeknüpft werden könne, die sich auf alle Aktivitäten der Gesellschaft erstrecke.

(4) Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.11.1997 – IV R 67/96 – BStBl. II 1998, 254, 256 (vgl. auch BStBl. II 2002, 221, 224), das eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts betraf (!), folgt das Steuerrecht mit der Abfärberegelung den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben, die auf der Vorstellung beruhen, dass Personengesellschaften nur eine einheitliche Tätigkeit ausüben können und dass diese insgesamt kaufmännisch anzusehen ist, wenn diese Voraussetzungen auch nur partiell erfüllt sind.

(5) Die neueste Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Zweck der Abfärberegelung repräsentieren die Urteile vom 30.08.2001 – IV R 43/00 – BStBl. II, 2002, 152, 153 und vom 06.10.2004 – IX R 53/01 – ZSteu 2004, R 614, 615 = DB 2004, 2560. Der Zweck der Abfärberegelung sei ein doppelter: Sie solle zunächst die erheblichen Schwierigkeiten vermeiden, die mit der Ermittlung von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten bei ein und derselben Personengesellschaft verbunden wären und verhindern, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen den verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen würden. Diese Entscheidungen übernehmen die Auffassung von Seer/Drüen (BB 2000, 2176, 2179), die die Abfärberegelung als kombinierte Vereinfachungs- und Missbrauchsvermeidungsvorschrift zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens

qualifizieren (ähnlich schon Drüen, FR 2000, 177, 183 ff.; ebenso Heuermann, DB 2004, 2548, 2549; Wehrheim/Brodthage, DStR 2003, 485, 486; Niehus, FR 2000, 977).

Keiner dieser Zwecke eignet sich nach Auffassung des Senats zur Rechtfertigung der Abfärberegelung.

aa) Gegen die rechtfertigende Wirkung der in Rechtsprechung und Literatur auch heute noch als ratio legis der Abfärberegelung diskutierten Gründe ergeben sich allgemein gewichtige Bedenken, nachdem der Gesetzgeber die Tarifbegrenzung für die mit Gewerbesteuer belasteten Einkünfte (*§ 32c EStG*) und danach die Gewerbesteueranrechnung *(§ 35 EStG*) eingeführt hat. Alle genannten Zwecke sind seit der Einführung der Gewerbesteueranrechnung im Wesentlichen gegenstandslos geworden. Gleichwohl hat der Gesetzgeber die Abfärberegelung nicht abgeschafft und er hat noch nicht einmal ihre Abschaffung in Erwägung gezogen.

Das gesetzgeberische Ziel der Gewerbesteueranrechnung ist idealtypisch die vollständige Kompensation der Gewerbesteuerlast durch eine entsprechende Entlastung bei der Einkommensteuer in zwei Schritten: den Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe und Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer als Steuerermäßigung nach Maßgabe des § 35 EStG (*vgl. BT-Drs. 14/2683, 97*). Dann aber kann – vom idealtypischen Fall ausgehend – Missbrauch durch Verlagerung von Einkünften in den nicht gewerblichen Bereich schon denkgesetzlich nicht mehr vorkommen: Alles was der Gewerbesteuer entzogen wird, wird weniger angerechnet. Gleiches gilt für das Vereinfachungsargument. Weil aufgrund der Gewerbesteueranrechnung die kumulierte Steuerlast aus Einkommensteuer und Gewerbesteuer gleich hoch ist, gleichgültig, ob umqualifiziert wird oder nicht, besteht kein sachliches Bedürfnis für eine Vereinfachung der Einkünftequalifikation und schon gar nicht bei nur einer der in Betracht kommenden Gruppen von Steuerpflichtigen.

Auch das Argument, das Gewerbesteueraufkommen müsse geschützt werden, hat ebenfalls seit Einführung der Gewerbesteueranrechnung keine Funktion mehr. Denn was weniger an Gewerbesteueraufkommen in die öffentlichen Kassen kommt, wird eben auch weniger angerechnet. Dass dies zu unterschiedlich hohen Einnahmen bei den verschiedenen Gebietskörperschaften führt, ist letztlich eine Frage, die im Rahmen des Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Kommunen zu lösen ist.

Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung mit dem 1,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrages führt zusammen mit dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe im Regelfall bei einem gemeindlichen Hebesatz von 400% zu einer vollen Kompensation der Belastung mit der Gewerbesteuer durch eine gleich hohe Entlastung bei der Einkommensteuer. Bei einem Hebesatz unter 400% tritt regelmäßig eine Überkompensation ein. Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige bei der Einkommensteuer insgesamt eine höhere Entlastung erhält, als er an Gewerbesteuer zu zahlen hat. Die Abfärberegelung entfaltet in einem solchen Fall eine gegenläufige Wirkung, indem sie – durch Umqualifikation von Einkünften in solche aus Gewerbebetrieb – die Mindereinnahme für den Staat sogar noch vergrößert.

Wer unter Hinweis auf die möglichen Unterkompensationen durch die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung die bisher für die Abfärberegelung geltend gemachten Zwecke weiterhin für ihre Rechtfertigung anführen will, setzt sich in Gegensatz zum Verhalten des

Gesetzgebers. Anstelle der Abschaffung der – mit großem Verwaltungsaufwand zu erhebenden – Gewerbesteuer, hat der Gesetzgeber ihre – wiederum nur mit verhältnismäßig großem Aufwand zu bewerkstelligende – pauschalierte Anrechnung auf die Einkommensteuer angeordnet. Er hat damit bewusst auf die mögliche Vereinfachung verzichtet und nimmt die Ungenauigkeiten der Pauschalierung notwendig in Kauf. Es mag auch sein, dass der Gesetzgeber die pauschalierte Anrechnung und die dadurch hervorgerufenen Ungenauigkeiten allein deshalb in das Gesetz aufgenommen hat, um dem Vorwurf zu entgehen, es sei verfassungswidrig, eine Steuer zu erheben, um sie in voller Höhe wieder zu erstatten. Das kann hier dahinstehen. Jedenfalls macht es keinen Sinn, diese, im gesamten Anwendungsbereich der Gewerbesteueranrechnung möglichen und beabsichtigten Unterkompensationen in einem kleinen Teilbereich – nämlich nur bei den Personengesellschaften – unter Berufung auf Vereinfachung, Missbrauchsabwehr, Schutz des Gewerbesteueraufkommens und die angeblich notwendige Umsetzung handelsrechtlicher Grundsätze im Steuerrecht wieder zu korrigieren (*ebenso Niehus, FR 2002, 977, 981 f.*).

Wenn der Gesetzgeber mit der Abfärberegelung all diese in Rechtsprechung und Literatur genannten Zwecke oder zumindest einen davon verfolgt hätte, hätte er sie spätestens bei Einführung der Gewerbesteueranrechnung abschaffen müssen, weil sie seitdem entfallen waren. Der Senat riskiert wohl keine Fehleinschätzung, wenn er davon ausgeht, dass es dem Gesetzgeber seit der Übernahme der Abfärberegelung in das Einkommensteuerrecht im Jahr 1985 im Wesentlichen nur noch darum ging, das vergleichsweise höhere Gewerbesteueraufkommen zu erhalten, wobei allerdings sofort darauf hingewiesen werden soll, dass allein der Zweck, höhere Steuereinnahmen zu erzielen, die Erhebung einer (*höheren*) Steuer nicht rechtfertigt (*vgl. BVerfGE 87, 153, 172*).

Dem Senat ist bewusst, dass diese Bedenken gegen die Tragfähigkeit der für die Abfärberegelung vorgebrachten Rechtfertigungen, die sich aus der unterlassenen Abschaffung der Abfärberegelung bei der Einführung der Tarifspreizung und der Gewerbesteueranrechnung ergeben, nicht so ohne weiteres gegen die im Streitjahr 1988 geltende Abfärberegelung vorgebracht werden können, weil die Tarifspreizung und die Gewerbesteueranrechnung vom Gesetzgeber erst später beschlossen wurden. Doch aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber die spätestens bei der Einführung der Gewerbesteueranrechnung überflüssig gewordene Abfärberegelung nicht abgeschafft hat, lässt sich schließen, dass die in Rechtsprechung und Literatur zur Rechtfertigung dieser Norm angeführten Gründe dem Gesetzgeber in dem Sinne gleichgültig waren, dass sie für ihn weder bei der Einführung der Gewerbesteueranrechnung in § 35 EStG, noch vorher bei der Einführung der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Jahr 1986 oder der Tarifspreizung irgendeine Rolle gespielt haben.

bb) Doch auch unabhängig von den aus dem Verhalten des Gesetzgebers hergeleiteten Bedenken gegen die Tragfähigkeit der für die Abfärberegelung vorgebrachten Rechtfertigungen verkörpern die dargestellten Gesetzeszwecke keine vernünftigen, durch sachliche Gründe gerechtfertigte Gemeinwohlziele. Sie eignen sich daher nicht zur Rechtfertigung der Abfärberegelung.

Dies gilt insbesondere für den vom Kammerbeschluss als wesentlichen Rechtfertigungsgrund genannten Zweck der Vereinfachung der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei Personengesellschaften, der dem

praktischen Bedürfnis entsprechen soll, die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte einer Einkunftsart zuzuordnen.

(1) Zwar besteht ein allgemeines praktisches Bedürfnis, die Steuerfestsetzung, wann immer möglich, zu vereinfachen. Die angestrebte Vereinfachung darf aber nicht Differenzierungen rückgängig machen, die der Gesetzgeber bewusst in das Gesetz eingefügt hat. Das Grundgesetz verbietet dem Gesetzgeber die Schaffung von gegenläufigen Regelungen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen (vgl. BVerfGE 98, 83, 97; 98, 106, 118; 108, 169, 181). Die Abfärberegelung verletzt dieses Gebot. Sie eignet sich außerdem nicht dazu, dieses allgemeine Vereinfachungsziel zu verwirklichen.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass allgemein die Steuerfestsetzung erleichtert würde, wenn alle Einkünfte eines Steuersubjekts nur einer Einkunftsart zugeordnet würden. Denn dann entfielen alle anderen unterschiedlichen Gewinn- und Überschussermittlungsmethoden (z.B. allgemeiner Betriebsvermögensvergleich, § 4 Abs. 1 EStG, Betriebsvermögensvergleich für Gewerbetreibende, § 5 EStG, Tonnagebesteuerung, § 5a EStG, Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, § 13a EStG, besondere Gewinnermittlungen bei Betriebs- oder Anteilsveräußerung, §§ 14, 16, 17 EStG, besondere Gewinnermittlung bei privaten Veräußerungsgeschäften, § 23 Abs. 3 EStG, Überschussrechnung, § 4 Abs. 3 EStG, Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, §§ 19, 20, 21 EStG), die das Einkommensteuerrecht für die verschiedenen Einkunftsarten desselben Steuerpflichtigen vorschreibt oder erlaubt und die zweifellos die Steuerfestsetzung erschweren. Ein solches praktisches Bedürfnis könnte aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung ohne weiteres bejaht werden. Das praktische Bedürfnis nach Erleichterung der Steuerfestsetzung stünde aber in einem unüberbrückbaren Gegensatz zur Systematik des Einkommensteuerrechts, das für die sieben verschiedenen Einkunftsarten jeweils unterschiedliche Einkünfteerzielungstatbestände mit unterschiedlichen Regelungen für die Einkünfteermittlung vorsieht und auch zu unterschiedlich hohen Steuerbelastungen führt (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 668 ff.). Dasselbe gilt für die Gewerbesteuer. Ausgangspunkt für die Bemessung der Gewerbesteuer ist der Ertrag eines Gewerbebetriebes, nicht eine Summe von verschiedenen Einkünften des Steuersubjekts. Nach der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers sollen nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit der Gewerbesteuer belastet werden. Die vom Gesetzgeber bewusst vorgenommene Zerklüftung (Schedulisierung) des Einkommensteuerrechts und die von ihm bewirkte – und vom Senat für verfassungswidrig gehaltene – Beschränkung der Gewerbesteuer auf die Einkünfte von Gewerbetreibenden, also die vom Gesetzgeber selbst geschaffenen Sachgesetzlichkeiten, können nicht ohne Willkür nur für ein kleines Segment der Besteuerungstatbestände unter Berufung auf ein praktisches Bedürfnis zur Einebnung solcher vom Gesetzgeber geschaffener Unterschiede rückgängig gemacht werden. Wenn sich der Gesetzgeber mit differenzierenden Regelungen (sieben Einkunftsarten) gegen eine Vereinfachung (eine Einkunftsart) entscheidet und die Steuerfestsetzung durch Sonderregeln für die Einkunftsermittlung bei unterschiedlichen Einkunftsarten sogar noch erschwert und er außerdem die Gewerbesteuerpflicht nur an eine der sieben Einkunftsarten knüpft, kann die Umqualifizierung von Einkünften eines Steuersubjekts in nur eine Einkunftsart nicht mit dem Bedürfnis nach einer Vereinfachung der Steuerfestsetzung gerechtfertigt werden. Diese Argumentation steht im Widerspruch zu den systemprägenden Prinzipien des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts. Wegen ihres auf Personengesellschaften mit Einkünften aus Gewerbebetrieb beschränkten Anwendungsbereichs und wegen des Fehlens

entsprechender Regelungen für Einzelunternehmer und die anderen Einkunftsarten ist die Abfärberegelung zudem ungeeignet, die Prinzipien der grundsätzlichen Gleichbehandlung der Einzel- und Mitunternehmer (vgl. BVerfGE 26, 327, 335 ff.; BFH, BStBl. II 1995, 171, 172 f.) und aller Einkunftsarten (vgl. BVerfGE 84, 348, 363 f.; 96, 1, 6; 99, 88, 95; 105, 73, 126) zu verwirklichen. Ein allgemeines Bedürfnis nach Vereinfachung der Steuerfestsetzung eignet sich deshalb nicht zur Rechtfertigung der Abfärberegelung.

(2) Wenn also ein solches allgemeines praktisches Bedürfnis nach Vereinfachung der Steuerfestsetzung angesichts der vorgefundenen Systematik des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts nicht als sachgerechter und vernünftiger Zweck der Abfärberegelung akzeptiert werden kann, stellt sich die Frage, ob denn ein Vereinfachungsbedürfnis in der von der Abfärberegelung vorgesehenen Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Personengesellschaften mit gewerblichen Einkünften festgestellt werden kann und ob es zu rechtfertigen ist. Das führt zunächst zu der Frage, ob bei Personengesellschaften im Hinblick auf die Einkünfteermittlung im Gegensatz zu Einzelunternehmern Besonderheiten oder Schwierigkeiten vorliegen, die es sachlich gerechtfertigt und vernünftig erscheinen lassen, alle Einkünfte einer Personengesellschaft nur einer Einkunftsart zuzuordnen. Das ist nach Auffassung des Senats nicht der Fall.

Der Kammerbeschluss führt zur Begründung seiner gegenteiligen Auffassung aus, dass im Gegensatz zu der bei Einzelunternehmern in der Regel leichter möglichen klaren Zuordnung der von diesen erzielten Einkünfte zu den jeweils maßgeblichen Einkunftsarten, sich beim Zusammenwirken einer Mehrheit von Mitunternehmern im Rahmen einer Personengesellschaft eine solch klare Trennung der verschiedenen Einkunftsarten schwieriger gestalten könne. Er führt weiter aus, dass auf der Ebene der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen von Personengesellschaften bei gemischten Tätigkeiten vielfach Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten aufträten, die ohne Betriebsprüfung nicht geklärt werden könnten, wenn die Bereiche wirtschaftlich nicht eindeutig voneinander abgegrenzt seien.

Der Kammerbeschluss stellt nicht konkrete zusätzliche Erschwernisse bei der Steuerfestsetzung fest, sondern er behauptet schlicht, dass Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme bei Personengesellschaften potentiell schwieriger zu lösen seien, als bei Einzelunternehmern. Der erkennende Senat hält diese Behauptung für unzutreffend, zumindest für nicht ausreichend belegt, um daran nachteilige Rechtsfolgen für Personengesellschaften bzw. deren Gesellschafter knüpfen zu können.

(a) Das Argument des Kammerbeschlusses, die bei Personengesellschaften erforderliche gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erzeuge ein praktisches Bedürfnis, die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte nur einer Einkunftsart zuzuordnen, hält der Senat jedenfalls für das Streitjahr 1988 nicht (mehr) für stichhaltig. Das Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§§ 179 ff. AO) spaltet das grundsätzlich einheitliche Steuerfestsetzungsverfahren (§§ 155 ff. AO) in zwei Stufen, um, wie im Fall einer Personengesellschaft, die den Gesellschaftern zuzurechnenden Anteile an den gemeinsamen Einkünften in einem einheitlichen Bescheid festzustellen und diese Feststellungen als Grundlagenbescheide (§ 171 Abs. 10 AO) den individuellen Steuerfestsetzungen für die einzelnen Gesellschafter, regelmäßig deren Einkommensteuerfestsetzungen, zu Grunde zu legen. Das Feststellungsverfahren dient der Vereinfachung des Festsetzungsverfahrens und seiner Vereinheitlichung, weil so

divergierende Ermittlungsergebnisse und voneinander abweichende steuerliche Beurteilungen bezüglich der einzelnen Gesellschafter vermieden werden (vgl. dazu Tipke/ Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblatt, Stand Nov. 2004, vor § 179 AO, Tz. 1 f.). Dieses „vor die Klammer ziehen“ der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Gesellschafter von Personengesellschaften schafft aber nicht eo ipso das „praktische Bedürfnis“ die Einkünfte der Gesellschaft nur einer Einkunftsart zuzuordnen. Der Kammerbeschluss benennt auch keine aktuellen personengesellschafts-spezifischen Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme, sondern er beruft sich in diesem Zusammenhang lediglich auf die frühere Rechtsprechung des Reichs- und des Bundesfinanzhofs. Das vom Kammerbeschluss in Bezug genommene Urteil des Bundesfinanzhofs in BStBl. II 2002, 152 verweist lediglich darauf, dass Reichs- und Bundesfinanzhof in älterer Rechtsprechung solche Probleme gesehen hätten. Ein Blick in diese ältere Rechtsprechung zeigt allerdings, dass dort wiederum nur auf jeweils ältere, nicht mit Tatsachen belegte Befürchtungen Bezug genommen wurde. Zwar heißt es im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.11.1983 – IV R 86/80 – BStBl. II 1985, 152, 153 wörtlich: „In der Begründung zur Reichstagsvorlage (RT-Drs. 1928/ 568, 110) wurde ausgeführt, daß damit der Einwand abgeschnitten sei, ein Teil des Betriebes diene anderen Zwecken; bisher hätten unfruchtbare Erörterungen in dieser Hinsicht bestanden“ (Hervorhebung vom Senat). Die betreffende Stelle in der Reichstagsdrucksache lautet jedoch wie folgt (a.a.O.): „Wegen dieser dreifachen Bedeutung ist die Vorschrift daher von sehr erheblichem praktischem Wert und entspricht dringenden Verwaltungsinteressen. Sie schneidet die langwierigen und unfruchtbaren Auseinandersetzungen, die nach den bisherigen Erfahrungen gerade in diesen drei Beziehungen zwischen dem Finanzamt und dem Steuerschuldner zu erwarten wären (Hervorhebung vom Senat), ab und beseitigt die Möglichkeit zahlreicher Umgehungen, die die Gewerbesteuerlast der übrigen Betriebe erhöhen würde.“ Es muss also festgehalten werden, dass nach Auffassung des historischen Gesetzgebers der praktische Wert der Abfärberegelung in der Abwehr der Gefahr der Erschwerung der Steuerfestsetzung wegen langwieriger und unfruchtbarer Erörterungen und der Gewerbesteuerumgehung bestand. Aus welchen Gründen der Bundesfinanzhof die Befürchtungen des historischen Gesetzgebers als tatsächliche Erfahrungen bezeichnet hat, ist unklar, kann aber dahinstehen.

Jedenfalls sind die in diesem Zusammenhang relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse am Ende der Weimarer Republik und in den nachfolgenden Jahrzehnten nicht mit denen im Streitjahr 1988 vergleichbar. In Rechtsprechung und Literatur galt schon seit Einführung des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in §§ 65 – 67 EStG 1925 (RGBl I 1925, 189, 202), das im Jahr 1930 in die RAO übernommen wurde (§§ 210a, 210c Abs. 4 und 210g RAO, RGBl. I 1930, 517, 557), und auch noch bis mindestens in das Jahr 1975 hinein einhellig der Grundsatz, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nur zulässig war, wenn die Einkünfte bei allen Beteiligten **derselben** Einkunftsart zuzuordnen waren (vgl. RFH, RStBl. 1943, 25, 26; FG Hamburg, EFG 1962, 402; Becker/Riewald/Koch, RAO, 1965, § 215 Anm. 2; Mattern/Meßmer, RAO, 1964, § 215 Tz. 1541 und 1548; Tipke/Kruse, RAO, 7. Aufl. 1975, § 215 Anm.3; diese Rechtslage beschreibt auch der BFH in BStBl. II 2003, 167, 168; Drüen, FR 2000, 177, 183). Wegen dieses, im Verfahren über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen damals geltenden ehernen Grundsatzes und weil man bei den gemischt-gewerblich tätigen Personengesellschaften auf das Feststellungsverfahren wegen seiner Vorteile (Vereinfachung und Vereinheitlichung) nicht verzichten wollte, prägte die Rechtsprechung in der Folgezeit den weiteren Grundsatz, dass Personengesellschaften, soweit sie teilweise

gewerblich tätig waren, insgesamt nur eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit ausüben konnten und deshalb neben dieser Gewerbetätigkeit eine andere nicht gewerbliche Tätigkeit nicht in Frage kommen konnte (vgl. RFH, RStBl. 1937, 1129, 1130; 1940, 713, BStBl. III 1964, 530, 532 f.). Die damalige Rechtslage ließ in der Tat Erschwernisse bei der Steuerfestsetzung befürchten, wenn eine Personengesellschaft verschiedene Einkünfte hätte erzielen können und infolgedessen eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ausgeschlossen gewesen wäre. Denn dann hätten sich die gesellschaftsbezogenen Zuordnungs- und Abgrenzungsprobleme mit der Zahl der Gesellschafter bei deren individuellen Einkommensteuerfestsetzungen vervielfacht, ohne dass es ein Verfahren gegeben hätte, das die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei den Gesellschaftern hätte sicherstellen können. Die hier geschilderte alte Rechtslage ist aber längst überholt.

Nachdem der Große Senat des Bundesfinanzhofs die Geprägerechtsprechung aufgegeben hatte (BStBl. II 1984, 751), gab er auch seine bis dahin vertretene Auffassung auf, dass eine Personengesellschaft, bei der mindestens einer ihrer Gesellschafter die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft habe, mit steuerlicher Wirkung für alle Gesellschafter ein gewerbliches Unternehmen im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG betreibe. Im Urteil vom 17.01.1985 (BStBl. II 1985, 291, 292) kam er zu der Erkenntnis, dass die Gesellschafter von Personengesellschaften Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten erzielen könnten und dass diese unterschiedlichen Einkünfte auch im Rahmen der gesonderten Feststellung für die Personengesellschaft festzustellen seien (ebenso BFH, BStBl. II 1985, 372; 1996, 5; 1997, 39). In der Folgezeit hat der Bundesfinanzhof auch anerkannt, dass die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit oder – wenn man will – auch die Personengesellschaft (diese Frage ist streitig und wird auch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs unterschiedlich beurteilt; die Rechtsprechung schwankt bei der Besteuerung der Personengesellschaften zwischen dem Einheits- und dem Vielheitsgedanken; vgl. Fischer, FR 2005, 143; Heuermann, DB 2004, 2548 2550; Schön, StuW 1996, 275) unterschiedliche Einkünftetatbestände verwirklichen kann, z.B. teils gewerbliche Einkünfte, teils solche aus Vermietung und Verpachtung (vgl. BFH, BStBl. II 1987, 707, 710; BFH/NV 1991, 284; BStBl. II 2000, 229, 230 und zuletzt Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 – FR 2005, 144). Die Gründe, die vor 70 oder 50 Jahren ein praktisches Bedürfnis gerechtfertigt haben könnten, die Einkünfte einer Personengesellschaft nur einer Einkunftsart zuzuordnen, bestehen also nicht mehr.

(b) Die Behauptung des Kammerbeschlusses, dass auch heute noch ein praktisches Bedürfnis bestehe, die Einkünfte einer Personengesellschaft nur einer Einkunftsart zuzuordnen, kann daher – wenn überhaupt – nur andere Gründe haben. Doch weder der Kammerbeschluss noch die für Personengesellschaften mit gemischter Tätigkeit im Streitjahr 1988 geltenden steuerrechtlichen Regelungen bieten Gründe oder auch nur Anhaltspunkte für die Annahme eines solchen praktischen Bedürfnisses.

Bei der Zuordnung der Einkünfte zu den einzelnen Einkunftsarten ist sowohl bei Einzelunternehmern als auch bei Personengesellschaften zunächst eine Prüfung erforderlich, ob eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit vorliegt (st. Rspr., vgl. BFH, BStBl. II 1974, 383; 1984, 129; 1992, 413; 2004, 363 für Einzelunternehmer; 1979, 574; 1997, 567 für Personengesellschaften). Erst danach trennen sich bei der steuerlichen Beurteilung die Wege für Einzelunternehmer (möglichst weitgehende Aufteilung der Einkünfte auf die einzelnen Einkunftsarten, soweit das nach der Verkehrsanschauung möglich ist) und Personengesellschaften (Umqualifikation in gewerbliche Einkünfte,

soweit zumindest teilweise gewerbliche Einkünfte vorliegen und die von der Rechtsprechung entwickelten Negativvoraussetzungen nicht vorliegen). Bei der notwendigen Prüfung, ob die gemischten Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig bedingen und deshalb nur einheitlich behandelt werden können, findet bereits eine intensive Untersuchung der Aktivitäten der Personengesellschaft unter anderem im Hinblick darauf statt, welcher Einkunftsart sie zuzuordnen sind. Denn erst wenn diese Vorfrage geklärt ist, kann entschieden werden, ob eine oder mehrere der verschiedenen Tätigkeiten der Gesamttätigkeit das Gepräge geben oder ob sie getrennt zu beurteilen sind.

(c) Schon im Rahmen dieser Vorfrage ist sowohl bei Einzelunternehmern als auch bei Personengesellschaften der mögliche Einwand zu prüfen, ein Teil des Betriebes diene anderen als gewerblichen Zwecken. Denn die Frage, ob ein Teil des Betriebes gewerblichen oder nicht gewerblichen Zwecken dient, muss notwendigerweise beantwortet sein, bevor darüber entschieden werden kann, ob verschiedene Tätigkeiten eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft einheitlich (z.B. freiberuflich, gewerblich oder land- und forstwirtschaftlich) zu behandeln sind.

Wenn der Kammerbeschluss unter Berufung auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs behauptet, dass ein solcher Einwand schwer überprüfbar sei und er damit Glauben machen will, dass dieser Einwand die behaupteten Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten bei Personengesellschaften hervorrufe, so ist auch dies nach Auffassung des Senats unzutreffend. Zunächst muss darauf hingewiesen werden, dass ein solcher Einwand steuerrechtlich nicht problematischer wird, wenn er nicht von einem Einzelunternehmer, sondern von einer Personengesellschaft erhoben wird. Die steuerliche Beurteilung von Erwerbshandlungen wird nicht dadurch grundsätzlich schwieriger, dass sie von mehreren Personen ausgeübt werden. Weil es sich anders als bei Einzelunternehmern bei Personengesellschaften aber um mehrere Personen handelt, deren Tätigkeit beurteilt werden muss, wird diese Beurteilung wegen des potentiell größeren Tatsachenmaterials womöglich aufwendiger. Unter dem Gesichtspunkt der Erleichterung der Steuerfestsetzung, also der Verringerung des zeitlichen und qualitativen Aufwands für die Steuerfestsetzung ist aber – im Gegensatz zum Kammerbeschluss – nicht zu fragen, ob die Beurteilung dieser Fragen bei einer Personengesellschaft grundsätzlich aufwendiger oder schwieriger ist, als bei einem Einzelunternehmer, sondern es ist zu fragen, ob die Beurteilung dieser Fragen in Bezug auf die **Gesellschafter** von Personengesellschaften grundsätzlich aufwendiger oder schwieriger ist, als bei einer **gleich großen Zahl von Einzelunternehmern**. Dieser Vergleich von Einzelunternehmern mit den Gesellschaftern von Personengesellschaften ist auch deshalb geboten, weil nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das Einkommensteuerrecht in § 15 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG gerade diese beiden Gruppen gleich behandeln will (vgl. BVerfGE 26, 327, 335 ff.; BFH, BStBl. II 1995, 171, 172 f.; Schmidt, EStG, 23. Aufl. 2004, § 15 Tz 161). Deshalb bedarf eine Ungleichbehandlung beider Gruppen zu ihrer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung entscheidungsrelevanter Unterschiede in den Ausgangssachverhalten. Hierfür gibt es keine Anhaltspunkte. Um es an einem Beispiel zu verdeutlichen: Die steuerliche Beurteilung des Verkaufs von Kontaktlinsen und begleitender Dienstleistungen durch mehrere selbständige Augenärzte wird nicht dadurch aufwendiger oder schwieriger, dass diese Augenärzte diese Tätigkeiten in einer Gemeinschaftspraxis ausüben (vgl. dazu auch den ähnlichen Fall in BStBl. II 1998, 603; der vollständige Tatbestand ist in dem Urteil der Vorinstanz wiedergegeben, vgl. EFG 1997, 875). Nach Einschätzung des Senats ist es eher umgekehrt. Sind die Tätigkeiten einzel-unternehmerisch tätiger Ärzte zu

beurteilen, wird man Sachverhalte vorfinden, die sich in allen Elementen unterscheiden und die Beurteilung erschweren können. Bei einer Personengesellschaft wird man demgegenüber regelmäßig eine für die Tätigkeit aller Gesellschafter vergleichbare Situation antreffen, weil räumliche, personelle und organisatorische Gegebenheiten dies erfordern. Es ist nicht nötig, das an dieser Stelle weiter auszuführen, weil nur deutlich werden soll, dass die steuerliche Beurteilung der Tätigkeiten von Gesellschaftern nicht grundsätzlich schwieriger ist, als die von Einzelunternehmern.

(d) Auf die Frage, ob ein solcher Einwand nur schwer überprüfbar ist, kommt es indessen für die steuerliche Beurteilung unter keinem Gesichtspunkt an. Wenn ein Steuerpflichtiger, sei er Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft, den Einwand erhebt, teilweise nicht gewerblich tätig zu sein und er die zur Feststellung der Wahrheit seiner Behauptung erforderlichen Tatsachen und Beweismittel nicht beibringen kann, hat er nach den Regeln der Feststellungslast den Nachteil der Nichterweislichkeit der für ihn günstigen Tatsache zu tragen (vgl. BFH, BStBl. II 1994, 864, 865; BFH/NV 1993, 238; BStBl. II 1991, 889). Dies gilt insbesondere auch dann, wenn der Steuerpflichtige geltend macht, einer Tätigkeit nachzugehen, die nicht der Gewerbesteuer unterliegt (BFH, BStBl. II 1994, 864), oder einen Katalogberuf im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG auszuüben (BFH, BStBl. II 1991, 889). Der Kammerbeschluss hat hier also angebliche Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme – die in den Jahren um 1930 bestanden haben mögen – für differenzierungsrelevant gehalten, die bereits im Streitjahr 1988 nicht (mehr) existierten und auch in der gegenwärtigen Besteuerungswirklichkeit keine Rolle mehr spielen.

Die im Kammerbeschluss behaupteten Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme bei Personengesellschaften werden nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs regelmäßig also schon bei der für Einzelunternehmer und Personengesellschaften gleichermaßen notwendigen Vorprüfung, ob eine einheitlich zu beurteilende Gesamttätigkeit vorliegt – notfalls nach den Regeln der Feststellungslast – gelöst, bevor überhaupt die Abfärberegelung zur Anwendung kommen kann.

(e) Daneben gibt es bei gemischter Tätigkeit noch einen Bereich weiterer Ermittlungs- und Zuordnungsprobleme, nämlich die Einordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den in Betracht kommenden Einkunftsarten. Darin liegt zweifellos ein gewisses Missbrauchspotential. Denn jeder Steuerpflichtige wird bestrebt sein, je nachdem, was für ihn steuerlich günstig ist (was nach Einführung der Gewerbesteueranrechnung durch § 35 EStG nicht mehr eindeutig ist), Einnahmen den nicht gewerblichen Einkünften und Ausgaben den gewerblichen Einkünften oder jeweils umgekehrt zuzuordnen. Missbrauch, etwa durch absichtliche Falschbuchungen in diesem Bereich, kann – wie auch allgemein Falschbuchungen in einer Buchführung – nur im Rahmen einer genauen Kontrolle aufgedeckt werden. Doch handelt es sich hier nicht um ein spezifisches Problem von Personengesellschaften. Auch hier sei wiederholt, dass solches Missbrauchspotential nicht grundsätzlich größer wird, wenn anstelle von Einzelunternehmern die Gesellschafter einer Personengesellschaft Missbrauch betreiben. Auf das Beispiel der Kontaktlinsen verkaufenden Augenärzte wird Bezug genommen. Steuerverkürzung und Steuerhinterziehung sind überall anzutreffende Phänomene der Besteuerungswirklichkeit.

Dies gilt auch für die Notwendigkeit einer Außenprüfung. Der Grat zwischen einer gerade noch vertretbaren steuerlichen Handhabung und Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung ist oft schmal und Steuerumgehung ist dort, wo wegen des Umfangs des Unternehmens eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen buchmäßig zu erfassen ist, im

Regelfall nur durch eine Außenprüfung – gleichgültig, ob beim Einzelunternehmer oder bei Personengesellschaften – aufzudecken.

Auch haben weder der historische Gesetzgeber, noch der Reichs- oder der Bundesfinanzhof über die entsprechende Behauptung hinaus ein höheres Missbrauchspotential bei Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern nachvollziehbar dargelegt. Die nur die Personengesellschaften treffende Abfärberegelung ist daher ungeeignet, dieses allgemeine Besteuerungsproblem zu beseitigen.

(3) Die Abfärberegelung eignet sich aus einem weiteren bedeutsamen Grund nicht dazu, den vom Kammerbeschluss formulierten Regelungszweck zu erreichen. Denn der von der Kammer erkannte Zweck der Abfärberegelung („das bei Personengesellschaften ... bestehende praktische Bedürfnis, die von ihr erzielten Einkünfte einer Einkunftsart zuzuordnen“) deckt sich nicht mit ihrer Rechtsfolge (vgl. Niehus, FR 2002, 977, 978 ff.). Der vom Kammerbeschluss formulierte Regelungszweck weicht von der Rechtsfolge der Abfärberegelung in der Weise ab, dass nicht in allen Fällen die Einkünfte einer Personengesellschaft nur einer Einkunftsart zugeordnet werden, sondern sie greift nur in dem Fall ein, dass die Gesellschaft auch gewerbliche Einkünfte erzielt. Die Abfärberegelung lässt auch nur die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte zu; eine Umqualifizierung in andere Einkunftsarten findet nicht statt. Bei einer Personengesellschaft mit gemischten Einkünften, die sämtlich nicht gewerblich sind, erfolgt ebenso wenig eine Abfärbung, wie bei einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht bezüglich der übrigen Einkünfte und auch nicht in den weiteren, von der Rechtsprechung aus anderen Gründen entwickelten Einschränkungen der Abfärberegelung (BFH, BStBl. II 2002, 152; 2002, 229; Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 – FR 2005, 144). Weil die Abfärberegelung den vom Kammerbeschluss beschriebenen umfassenden Vereinfachungszweck nur in einem Teil derjenigen Fallgestaltungen verwirklichen könnte, für die nach dem Kammerbeschluss ein praktisches Bedürfnis nach Vereinfachung bestehen soll, kann dieser umfassende Vereinfachungszweck die Abfärberegelung mit ihrem nur eingeschränkten Anwendungsbereich nicht rechtfertigen. Die Beschränkung der Abfärberegelung auf nur einen Teilbereich der im Kammerbeschluss als umfassend vereinfachungsbedürftig bezeichneten Fallgestaltungen ist sachlich nicht begründet und nach Ansicht des Senats willkürlich (dazu auch Drüen, FR 2000, 177, 183; Seer/Drüen, BB 2000, 2176, 2179).

(4) Daran ändert sich nach Auffassung des Senats nichts dadurch, dass der Gesetzgeber nach Auffassung des Kammerbeschlusses „im praktischen Ergebnis“ die Einkünftequalifikation der Personengesellschaften mit gemischten Tätigkeiten durch die Abfärberegelung in einen Zwischenbereich zwischen Einzelunternehmern und juristischen Personen gerückt habe und dies nach Auffassung der Kammer verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Es fragt sich, ob die Kammer über die Feststellung des bloßen „praktischen Ergebnisses“ hinaus mit dieser Aussage irgendwelche verfassungsrechtlich erheblichen Konsequenzen verknüpfen wollte (zweifelnd auch Kanzler, FR 2005, 140, 141). Wenn die Kammer dies mit dem Hinweis auf die Verortung der Personengesellschaft in einen „Zwischenbereich“ beabsichtigt haben sollte, wäre sie von der Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts abgewichen, an die sie gebunden ist [vgl. Ulsamer, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/ Bethge, BVerfGG, Loseblatt, Stand Jan. 2004, § 16 Rdnr. 8; Hermes, in: Badura/ Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre BVerfG, Band I, 2001, 725, 731 ff.]. Denn nach der Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gehört zu den systemtragenden Prinzipien des deutschen

Einkommensteuerrechts die Gleichbehandlung der Einzelunternehmer mit den Gesellschaftern von Personengesellschaften. Dies ergibt sich nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (vgl. BVerfGE 26, 327, 335 ff. zu § 15 Nr. 2 a.F.; ebenso Schmidt, EStG, 23. Aufl. 2004, § 15 Tz 161; vgl. auch BFH, BStBl. II 1995, 171, 172 f., der diesen Grundsatz zwar anerkennt, die Abfärberegelung wegen der Möglichkeit der Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten gleichwohl nicht für verfassungswidrig hält). Diese Auffassung hat das Bundesverfassungsgericht zwischenzeitlich weder aufgegeben, noch eingeschränkt, sondern sie gilt heute noch. Zur Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Personengesellschaftern gehört aber notwendig, dass die Einkünftequalifikation für beide Gruppen nach den gleichen Regeln erfolgt. Ausnahmen hiervon bedürfen nach der Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gewichtiger sachlicher Gründe (vgl. die Nachweise oben IV. 1.). Vor diesem Hintergrund kann eine etwa abweichende Meinung der Kammer zu dieser Frage über den im Kammerbeschluss entschiedenen Fall hinaus für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Abfärberegelung keine Gültigkeit beanspruchen.

Der vom Kammerbeschluss benannte Regelungszweck kann nach Auffassung des Senats die Abfärberegelung daher nicht rechtfertigen.

cc) Der Bundesfinanzhof rechtfertigt die Abfärberegelung unter anderem mit einer Unterscheidung zwischen Einzelunternehmern und Personengesellschaften, die auf dem Gesellschaftsvertrag als einheitlichem und gemeinschaftlichem Organisationsakt der Gesellschafter beruhen soll [vgl. BStBl. II 1978, 73, 74 und oben IV. 3. b) bb) (2)]. Hätten sich die Gesellschafter zum Zweck der gemeinschaftlichen Gewinnerzielung durch ein Gewerbe zusammengeschlossen und sich die dafür geeignete Organisation gegeben, so erstrecke sich der auf Erwerb gerichtete organisierte gemeinsame Betätigungswille zwangsläufig auf alle Tätigkeitsbereiche der Gesellschaft. Der durch die Organisation geprägte Wille der Personengesellschaft könne daher gewerbesteuerrechtlich nur einheitlich beurteilt werden. Eine solche – vom Bundesfinanzhof angenommene – (gewerblich) prägende Kraft des gemeinsamen Betätigungswillens bei Personengesellschaften kann nach Ansicht des Senats nicht festgestellt werden und demzufolge die Abfärberegelung auch nicht rechtfertigen.

Abgesehen davon, dass auch der Einzelunternehmer einen einheitlichen Erwerbswillen haben kann und auch abgesehen davon, dass die vom Bundesfinanzhof nicht näher begründete Herleitung einer steuerlichen Prägung aus dem Zivilrecht angesichts der vom Bundesverfassungsgericht betonten Eigenständigkeit des – in erster Linie fiskalischen Zwecken folgenden – Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht (vgl. BVerfGE 26, 327, 334 f.) schon recht gewagt erscheint, wird eine solche prägende Kraft des gemeinsamen Betätigungswillens für Personengesellschaften, die land- und forstwirtschaftlich, vermögensverwaltend oder selbständig tätig sind, nach einhelliger Meinung in Rechtsprechung und Literatur nicht angenommen. Steuerlich können solche Gesellschaften Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsarten erzielen. Dafür, dass im Fall einer zumindest teilgewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft der Gesellschaftsvertrag nun plötzlich eine solch prägende Kraft entwickeln soll, fehlt jegliche nachvollziehbare Begründung (dazu Schulze-Osterloh, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, 531, 536 f.). Hier hat der Bundesfinanzhof die Abfärberegelung wohl mit ihrer Wirkung rechtfertigen wollen. Es handelt sich um eine petitio principii (so zutreffend Heuermann, DB 2004, 2548, 2552).

dd) Nach Auffassung des Senats gibt es auch keine gesellschaftsrechtlichen Vorgaben, zu deren Verwirklichung die Abfärberegelung sich eignet. Die gegensätzliche Auffassung des Bundesfinanzhofs [vgl. die Nachweise oben bei IV. 3. b) bb) (4)], hält der Senat für nicht überzeugend. Der Senat hat sich bereits im Vorlagebeschluss vom 21.04.2004 (unter C. II. 3.) mit dieser Frage auseinander gesetzt. Darauf wird Bezug genommen (ebenso Niehus FR 2002, 977, 979 und schon Stadie FR 1989, 93, 94).

Ergänzend wird noch darauf hingewiesen, dass die Abfärberegelung nicht Ausdruck gesellschaftsrechtlicher Vorgaben ist. Die Vorgabe, dass alle Rechtsgeschäfte einer Personenhandelsgesellschaft als Handelsgeschäfte anzusehen sind, ist eine handelsrechtliche und keine gesellschaftsrechtliche (so auch Drüen, FR 2000, 177, 184 und auch schon BFH, BStBl. II 1984, 152, 153). Aus ihr lässt sich keine zwingende steuerliche Konsequenz ableiten. Der steuerrechtliche Begriff des Gewerbebetriebes ist nicht deckungsgleich mit dem des Handelsrechts und außerdem muss eine Personengesellschaft nach der Neufassung des § 105 Abs. 2 HGB gar kein Handelsgewerbe mehr betreiben.

Auch eine freiberufliche Tätigkeit reicht zur Eintragung einer Personenhandelsgesellschaft in das Handelsregister aus. Mit der aus der Eintragung in das Handelsregister begründeten umfassenden Kaufmannseigenschaft korrespondiert, wie der Fall der vermögensverwaltenden offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft zeigt, keine Gewerblichkeit im steuerrechtlichen Sinne (ebenso Drüen, FR 2000, 177, 184).

Außerdem verhindern eigenständige steuerrechtliche Wertungen, handels- oder gesellschaftsrechtliche Vorgaben unverändert in das Steuerrecht zu übernehmen. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts insbesondere bei der Besteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften. Das Bundesverfassungsgericht führt dazu in BVerfGE 26, 327, 334 f. aus:

„Der Gesetzgeber ist wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts nicht gehalten, bei der Bestimmung des Steuergegenstandes – hier des gewerblichen Gewinns als Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs – durchgängig an die vorgegebene zivilrechtliche Ordnung anzuknüpfen ...“.

Wenn steuerrechtliche Wertungen in einer Vielzahl von Fallgestaltungen dazu zwingen, die handelsrechtliche Einheit der Gesellschaft für steuerliche Zwecke aufzuspalten, um jeweils spezielle steuerrechtliche Folgerungen ziehen zu können, mit allen Konsequenzen für die Zuordnung von Einkünften oder Gewinnen zu einer Einkunftsart, für die Gewinnermittlung und für die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens in unterschiedliche Vermögensmassen [etwa bei Tätigkeiten einer Personengesellschaft, die ohne Gewinnermittlungsabsicht ausgeübt werden (BFH. BStBl. II 1997, 202, 204 f.), bei einer nur äußerst geringfügigen gewerblichen Betätigung (BFH, BStBl. II 1998, 254), bei der Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft; BFH, Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 – FR 2005, 144), oder den in den Fällen der doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften (dazu Niehus, FR 2002, 977, 979 f., mit Nachweisen aus der Rechtsprechung) und der sog. Zebra-Gesellschaften (dazu Korn/Carlé/Bauschatz, Kommentar zum EStG, Stand Feb. 2004, § 15 Rz. 502 ff., mit Nachweisen aus der Rechtsprechung) vorzunehmenden Segmentierungen], kann für die steuerliche Qualifikation der Einkünfte aus diesen einzelnen Tätigkeitsbereichen die

handelsrechtliche Einheit der Tätigkeitsbereiche keine Rolle spielen (so auch Drüen, FR 2000, 177, 183 ff.).

ee) Es gibt auch keine Schwierigkeiten bei der Bildung verschiedener Vermögensmassen zur Ermittlung unterschiedlicher Einkünfte von Personengesellschaften oder wegen der fehlenden Möglichkeit, die steuerliche Gewinnermittlung an die handelsrechtliche Gewinnermittlung anknüpfen zu können, welche die Abfärberegelung rechtfertigen könnten [so aber BFH, BStBl. II 1984, 152, 154; vgl. oben bei IV. 3. b) bb) (3)].

Wenn man auf die vielen Fallgestaltungen schaut, die soeben [oben dd)] dargestellt wurden, in denen bei Personengesellschaften unterschiedliche Einkunftsarten mit jeweils unterschiedlichen Gewinnermittlungen und Vermögensmassen festgestellt werden müssen und wenn man sich vergegenwärtigt, um welch komplizierte Fallgestaltungen es sich dabei handeln kann, ist kein vernünftiger Grund ersichtlich, warum in dem einfachen Fall gemischt-gewerblicher Betätigung einer Personengesellschaft ein besonderes Bedürfnis nach einer Umqualifizierung vorliegen soll, um nur bei dieser Fallgestaltung die Bildung verschiedener Vermögensmassen zu vermeiden. Außerdem steht die Systematik der steuerlichen Gewinnermittlung bei doppel- bzw. mehrstöckigen Mitunternehmerschaften oder Zebra-Gesellschaften, welche durch das Vorliegen zweier oder mehrerer Gewinnermittlungssubjekte gekennzeichnet ist, dem dieser Auffassung zugrunde liegenden Postulat der Unteilbarkeit des Gesellschaftsvermögens von Personengesellschaften diametral entgegen (dazu Niehus FR 2002, 977, 979 und Demuth, KÖSDI 1/2005, 14491, 14498). Der Grundsatz der Unteilbarkeit des Gesellschaftsvermögens von Personengesellschaften wird auch vom Bundesfinanzhof in anderem Zusammenhang schon längst nicht mehr vertreten (vgl. z.B. BFH, BStBl. II 1997, 39, 40 f.).

ff) Aus dem vorher Gesagten ergibt sich ferner, dass die steuerliche Gewinnermittlung in einer Vielzahl von Fällen nicht an die handelsrechtliche Gewinnermittlung anknüpfen kann und dies bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, wenn sie – wie im Regelfall – keine Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen Grundsätzen vornimmt, sogar von vornherein ausgeschlossen ist. Der Senat kann daher der gegenteiligen Auffassung des Bundesfinanzhofs [vgl. BFH, BStBl. II 1984, 152, 154 und oben IV. 3. b) bb) (3)] nicht folgen. Es mangelt bereits – und zwar auch schon nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – an einem allgemein gültigen Grundsatz, nach welchem die steuerliche Gewinnermittlung einer Personengesellschaft an die handelsrechtliche Gewinnermittlung anzuknüpfen habe. Dieses Argument eignet sich daher ebenfalls nicht, die Abfärberegelung zu rechtfertigen.

Schließlich kann die Abfärberegelung nach Ansicht des Senats auch nicht mit einer Kombination von Zwecken, nämlich als Vorschrift zur Vereinfachung der Steuerfestsetzung, der Missbrauchsvermeidung und zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens gerechtfertigt werden [*so aber Seer/Drüen, BB 2000, 2176, 2179 und ihnen folgend BFH, BStBl. II 2002, 152, 153 und Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 – ZSteu 2004, R 614, 615; vgl. oben IV. 3. b) bb) (5)*].

(1) Dass der Zweck der Vereinfachung der Steuerfestsetzung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns einer Personengesellschaft und auch der Zweck der Missbrauchsverhinderung die Abfärberegelung nicht rechtfertigen können, ist bereits oben [vgl. IV. 3. c) bb)] dargelegt worden.

Auch der Schutz des Gewerbesteueraufkommens rechtfertigt für sich allein die Abfärberegelung nicht. Denn die Abfärberegelung schützt durch die Umqualifikation von Einkünften nicht nur ein durch Missbrauch [vgl. oben IV.3. c) bb) (2) (e)] gefährdetes Gewerbesteueraufkommen, sondern die Abfärberegelung bewirkt über dieses Ziel hinausgehend eine Extension der Gewerbesteuerpflicht auf nicht gewerbliche Einkünfte.

Die Abfärbewirkung trifft nicht nur diejenigen Fallgestaltungen, bei denen zu befürchten ist, dass aus einer gewerblichen Tätigkeit resultierende Einkünfte willkürlich in den außergewerblichen Bereich verlagert werden, um sie der Belastung mit Gewerbesteuer zu entziehen (das ist insbesondere von Drüen behauptet worden, vgl. FR 2000, 177, 185; ebenso Seer/Drüen, BB 2000, 2176, 2179), sondern die Rechtsfolge und damit der objektive Zweck der Abfärberegelung reicht sehr viel weiter. Wie oben bereits dargelegt wurde [IV. 3. c) bb) (2) (b) und (c)], kann die Abfärberegelung erst dann zur Anwendung kommen, wenn die Personengesellschaft teils gewerbliche, teils nicht gewerbliche Tätigkeiten ausübt und bereits feststeht, dass diese Tätigkeiten nicht einheitlich einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen sind. Voraussetzung für die Umqualifizierung von Einkünften einer Personengesellschaft durch die Abfärberegelung ist also, dass die Personengesellschaft (auch) einer eindeutig nicht gewerblichen und von den übrigen Aktivitäten der Gesellschaft trennbaren Tätigkeit nachgeht. Wie groß auch immer das im konkreten Einzelfall bestehende Missbrauchspotential sein mag, das darin besteht, dass die aus dem Anteil der gewerblichen Tätigkeit herrührenden Einkünfte in den nicht gewerblichen Bereich verlagert werden, bleibt jenseits des Bereichs, der dem Schutz des Gewerbesteueraufkommens zugeordnet werden kann, ein dem nicht gewerblichen Bereich zuzuordnender Anteil der Einkünfte der Personengesellschaft übrig, der durch die Abfärberegelung zusätzlich der Gewerbesteuer unterworfen wird. Die Abfärberegelung führt also notwendig zu einer Extension der Gewerbesteuerpflicht auf nicht gewerbliche Einkünfte. Auch hier fallen der behauptete Zweck und die Rechtsfolge der Abfärberegelung auseinander.

Der Schutz des Gewerbesteueraufkommens als ratio legis der Abfärberegelung eignet sich daher ebenfalls nicht zu ihrer Rechtfertigung.

(2) Keiner der drei genannten Zwecke kann also je für sich allein die Abfärberegelung rechtfertigen. Sie können die Abfärberegelung auch nicht gemeinsam rechtfertigen. Es ist nicht so, dass sich die verfassungsrechtlichen Unzulänglichkeiten der einzelnen Zwecke in ihrer Verbindung etwa aufheben, sondern sie werden sogar noch verstärkt. Die Zwecke der Vereinfachung der Steuerfestsetzung und der Missbrauchsabwehr beanspruchen aus Gründen der Systemkonsequenz und Folgerichtigkeit allgemeine Gültigkeit; sie verlieren ihren sinngebenden Inhalt, wenn diese allgemein gültigen Zwecke durch Umqualifizierung von Einkünften nur bei einer der insoweit gleich zu behandelnden Gruppen der Einzelunternehmer und der Personengesellschaften, nämlich nur bei den Personengesellschaften umgesetzt werden. Diese Ungleichbehandlung wird durch die überschießende Rechtsfolge der Abfärberegelung noch verstärkt, weil sie nicht nur gefährdetes Gewerbesteueraufkommen schützt, sondern die Gewerbesteuerpflicht für Personengesellschaften auch noch in den eindeutig nicht gewerblichen Bereich ausweitet.

d) Auch wenn die Abfärberegelung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG schon deshalb nicht bestehen kann, weil keiner der je geltend gemachten Zwecke sich dazu eignet, die durch sie hervorgerufene Benachteiligung der Personengesellschaften zu rechtfertigen, soll darauf hingewiesen werden, dass die

Abfärberegelung das Übermaßverbot auch dann verletzen würde, wenn ihr Tatbestand und ihre Rechtsfolge dort, wo sie durch vernünftige und sachgerechte Gründe nicht zu rechtfertigen sind, angepasst würden. Würde die Abfärberegelung auch auf Einzelunternehmer ausgeweitet und würden die aus dem Bereich der zweifelsfrei nicht gewerblichen Tätigkeit resultierenden Einkünfte aus dem Anwendungsbereich der Abfärberegelung ausgenommen, würde man die Abfärberegelung also auf den Bereich beschränken, bei dem befürchtet werden müsste, dass aus der gewerblichen Tätigkeit herrührende Einkünfte in den gewerblichen Bereich verlagert werden, dann würde sich die so teils erweiterte, teils reduzierte Abfärberegelung eignen, das Gewerbesteueraufkommen zu schützen. Der Zweck der Regelung und ihre Rechtsfolge würden übereinstimmen. Gleichwohl wäre sie – abgesehen von den Schwierigkeiten bei der tatbestandlichen Abgrenzung – nicht erforderlich, um diesen Zweck zu erreichen. Der Zweck der Missbrauchsabwehr rechtfertigt regelmäßig nur angemessene besondere Beweisanforderungen (vgl. BVerfGE 69, 188, 207 f.; Osterloh, in: Sachs, GG, 3. Aufl. 2003, Art. 3 Rz. 110 a.E. und Rz. 139 m.w.N.). So ist es auch hier. Zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens gäbe es ein milderes Mittel, als die ausnahmslose und vollständige Umqualifizierung von Einkünften im nunmehr angepassten Anwendungsbereich der Vorschrift. Denn die bereits erörterten Regeln der Feststellungslast [vgl. BFH, BStBl. II 1994, 864, 865 und oben IV. 3. c) bb) (2) (d)] würden die Erreichung dieses Zwecks in vollem Umfang sicherstellen. Überall dort, wo Missbrauch durch Verlagerung von Einkünften aus dem gewerblichen in den nicht gewerblichen Bereich befürchtet werden müsste, könnte zum Nachteil des Steuerpflichtigen entschieden werden, wenn ihm der vollständige Nachweis der Zugehörigkeit der streitigen Einkünfte zu den nicht gewerblichen Einkünfte nicht gelingen würde. Das dem Staat zustehende Gewerbesteueraufkommen wäre – was dieses Problemfeld betrifft – in vollem Umfang geschützt und es käme nicht zu der überschießenden Rechtsfolge einer ausnahmslosen und vollständigen Umqualifizierung von Einkünften.

Auf die weitere – im Vergleich zur ausnahmslosen Umqualifizierung von Einkünften mildere – Möglichkeit der Einführung eines gesetzlich geregelten Anscheinsbeweises (mit der Möglichkeit des Gegenbeweises durch den Steuerpflichtigen) soll hier nur hingewiesen werden, weil sie im Vergleich zu den Regeln der Feststellungslast das weniger milde Mittel darstellt und deshalb zur Missbrauchsabwehr nicht erforderlich ist.

V.

Die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfüllt auch nicht die verfassungsrechtlichen Anforderungen, die das Bundesverfassungsgericht für die Zulässigkeit von typisierenden Regelungen aufgestellt hat.

1. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen, wie sie insbesondere im Steuerrecht und in der Steuerverwaltung auftreten, braucht der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht um die Gleichbehandlung aller denkbaren Einzelfälle besorgt zu sein. Er ist vielmehr berechtigt, von einem Gesamtbild auszugehen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfGE 11, 245, 254; 78, 214, 227; 84, 348, 359; 105, 73, 127). Auf dieser Grundlage darf er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen

verwenden, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfGE 11, 245, 254; 71, 146, 157; 84, 348, 359 f.; 96, 1, 6 f.; 101, 297, 309; 103, 310, 319; st. Rspr.). Das setzt allerdings voraus, dass ein erkennbares Bedürfnis für eine typisierende Regelung besteht (vgl. BVerfGE 71, 146, 157) und sich die Typisierung dazu eignet, den angestrebten Vereinfachungszweck zu erreichen. Der Gesetzgeber muss außerdem sachgerecht und realitätsgerecht typisieren. Er darf also die Regelung nicht am atypischen Fall orientieren, sondern er muss vom tatsächlich typischen Fall ausgehen (vgl. BVerfGE 27, 142, 150; 39, 316, 328 f.; 78, 214, 227; 89, 15, 24 f.; 90, 226, 237 f.; 99, 280, 290; 105, 73, 126 f.). Das bedeutet auch, dass der Gesetzgeber laufend überprüfen muss, ob die für eine von ihm geschaffene typisierende Regelung ursprünglich maßgeblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse noch vorliegen, oder ob eine Anpassung oder Aufhebung der typisierenden Regelung wegen der Veränderung oder des Wegfalls des Typisierungsgrundes notwendig ist (vgl. BVerfGE 89, 15, 24 f.; 90, 226, 237 f.). Ferner dürfen die durch die Typisierung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv sein. Schließlich ist eine typisierende Regelung nur zulässig, wenn die durch sie hervorgerufenen Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären; hierfür sind auch praktische Erfordernisse der Verwaltung von Gewicht (vgl. BVerfGE 63, 119, 128; 84, 348, 360; 96, 1, 7; st. Rspr.). Die Typisierung muss ferner erforderlich und angemessen sein (Osterloh, in: Sachs, GG, 3. Aufl. 2003, Art. 3 Rdn. 110 mit umfangreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung des BVerfG).

2. Nach Auffassung des Senats vermag die Abfärberegelung keine dieser Anforderungen zu erfüllen.

a) Die Abfärberegelung eignet sich nicht dazu, irgendeinen verfassungsrechtlich akzeptablen Vereinfachungszweck zu erreichen. Das ist oben unter IV. 3. c) ausführlich dargelegt worden. Darauf wird Bezug genommen.

b) Es besteht auch kein Bedürfnis für die durch die Abfärberegelung angeordnete Rechtsfolgentypisierung, weil die behauptete problematische Zuordnung von Einkünften bei Personengesellschaften zu verschiedenen Einkunftsarten, deren Vermeidung der Zweck der Abfärberegelung sein soll, nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in vielen anderen Fallgestaltungen, die Personengesellschaften betreffen [z.B. doppelstöckige Gesellschaften; Zebragesellschaften, vgl. oben IV. 3. c) dd)], gleichwohl durchzuführen ist. Darüber hinaus besteht auch deshalb kein Bedürfnis für diese Rechtsfolgentypisierung, weil sie zu keiner Vereinfachung führt. Die Antwort auf die Frage, welcher Einkunftsart die Ergebnisse verschiedener Tätigkeiten einer Personengesellschaft zuzuordnen sind, kann nicht erspart werden. Denn bei der logisch vorrangigen Prüfung, ob die verschiedenen Tätigkeiten einer Personengesellschaft einheitlich oder getrennt zu beurteilen sind, muss bereits festgestellt werden, welcher Einkunftsart die verschiedenen Tätigkeiten der Personengesellschaft zuzuordnen sind. Wegen der Einzelheiten wird auf die Ausführungen oben unter IV. 3. c) verwiesen.

c) Die Typisierung ist auch nicht realitätsgerecht, weil sie keine typische, im Streitjahr 1988 vorliegende steuerliche Problemlage bei Personengesellschaften erfasst. Vielmehr typisiert sie die Einkünftezuordnung wegen **allgemeiner Besteuerungsprobleme** (Vereinfachung der Steuerfestsetzung, Missbrauchsabwehr, Schutz des

Gewerbesteueraufkommens), **jedoch nur bei Personengesellschaften**. Auch das ist oben unter IV. 3. c) ausführlich dargestellt worden. Der Gesetzgeber hat nach Auffassung des Senats bezüglich der Abfärberegelung seine Pflicht zur Anpassung der Gesetzeslage an die veränderten Verhältnisse verletzt. Die Ursprünge der Abfärberegelung wurzeln in der historischen Rechtslage um das Jahr 1930. Die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen von Personengesellschaften und die Einkünftezuordnung bei Personengesellschaften folgten schon im Streitjahr 1988 und folgen auch heute anderen Regeln, als zu damaliger Zeit. Die Typisierungsgründe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die um 1930 die Abfärberegelung gerechtfertigt haben mögen, sind entfallen [vgl. oben IV. 3. c) bb) (2)].

Die durch die Abfärberegelung hervorgerufenen Ungerechtigkeiten sind auch ohne Schwierigkeiten vermeidbar, wenn die allgemein anerkannten Regeln über die Feststellungslast bei der Frage der Zuordnung von Einkünften zu verschiedenen Einkunftsarten angewendet werden. Das ist oben unter IV. 3. c) bb) (2) (d) und IV. 3. d) dargelegt worden.

e) Selbst wenn eine in Tatbestand und Rechtsfolgen angepasste [vgl. oben IV. 3. d)] Abfärberegelung sich eignen würde, irgendeinen akzeptablen Vereinfachungszweck zu erreichen, würde sie das auch für typisierende Regelungen geltende Übermaßverbot verletzen. Der Schutz des Gewerbesteueraufkommens durch Missbrauchsabwehr ließe sich durch ein milderes Mittel erreichen, als durch eine ausnahmslos eintretende Rechtsfolgentypisierung bei gemischter Tätigkeit mit ihren überschießenden Rechtsfolgen.

Die in ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hinreichend konkretisierten Regeln der Feststellungslast würden die Erreichung dieses Zwecks in vollem Umfang sicherstellen. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf die Ausführungen oben unter IV. 3. d) Bezug genommen. Dieses Ergebnis entspricht auch der ständigen Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Dem Ziel, Verwaltungsaufwand für eine Kontrolle missbrauchsverdächtiger Konstellationen zu ersparen, räumt das Bundesverfassungsgericht regelmäßig nur geringes Gewicht bei (vgl. BVerfGE 42, 176, 184; 48, 227, 236; 65, 325, 355; 71, 146, 157; 74, 9, 27; 79, 87, 100; 82, 126, 151; 84, 348, 364; 90, 46, 59; 97, 186, 195). Das Ziel der Missbrauchsabwehr legitimiert regelmäßig nur angemessene besondere Beweisanforderungen (vgl. BVerfGE 9, 237, 245; 13, 290, 316; 13, 318, 327; 18, 257, 269; 29, 104, 118; 69, 188, 207; HFR 1985, 283, 284; 1987, 34; 1988, 242; Osterloh, in Sachs: GG, 3. Aufl. 2003, Art. 3 Rdn. 139).

VI.

Nach Auffassung des Senats ist die Abfärberegelung auch unter Berücksichtigung des vom Kammerbeschluss und vom Bundesfinanzhof hervorgehobenen Ausgliederungsmodells verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Das Ausgliederungsmodell ist ungeeignet, die verfassungswidrige Abfärberegelung zu heilen.

1. Der Bundesfinanzhof vertritt in ständiger Rechtsprechung die gegensätzliche Auffassung (vgl. BFH, BStBl. II 2002, 221, 224; BFH/NV 2002, 1554, 1555; BStBl. II 1998, 603, 604;; 1996, 264, 266 und 1995, 171, 172 f.; in der Entscheidung BStBl II 1998, 254, 256 rechtfertigt er die Abfärberegelung mit einer widersprüchlichen Argumentation

zusätzlich mit gesellschaftsrechtlichen Vorgaben; dazu Habscheidt, BB 1998, 1184). In der Leitentscheidung (BStBl. II 1995, 171, 172 f.) führt er aus:

„Der Senat verkennt nicht, daß insbesondere im Hinblick auf die – allerdings im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren nicht zu entscheidende – Frage der Gewerbesteuerpflicht die vollständige Umqualifizierung von überwiegend selbständigen Einkünften in gewerbliche im Ergebnis deswegen unbefriedigend ist, weil die Rechtsprechung dem Einzelunternehmer bei sog. gemischter Tätigkeit die Möglichkeit einer gesonderten Beurteilung trennbarer Einkunftsarten eröffnet ...., während ebendies durch die nunmehr ausdrückliche gesetzliche Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG der Personengesellschaft versagt wird. Der Senat ist jedoch gemäß Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) an das Gesetz gebunden. Zwar scheint durch die gesetzliche Regelung der Grundsatz, daß Einzelunternehmer und Mitunternehmer soweit wie möglich gleichzubehandeln sind ... und damit letztlich der aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Grundsatz der Steuergerechtigkeit berührt ... . ***Verfassungswidrig ist die Gesetzeslage gleichwohl nicht, weil die Steuerpflichtigen die Möglichkeit haben, für trennbare Unternehmenstätigkeiten jeweils gesonderte, auch personengleiche Personengesellschaften zu errichten“*** *(Hervorhebung durch den Senat).*

Diese ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verletzt nach Auffassung des Senats die Grundrechtsbindung aller staatlichen Gewalten (Art. 1 Abs. 3 GG) und das Rechtsstaatsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG). Diese beiden grundlegenden Prinzipien unserer Verfassung verbieten dem Gesetzgeber Gesetze zu erlassen, die gegen Grundrechte verstoßen. Sie verbieten insbesondere aber auch der Rechtsprechung, verfassungswidrige Gesetze anzuwenden. Verfahren, in denen ein verfassungswidriges Gesetz zur Anwendung kommen müsste, hat das betroffene Gericht nach Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorzulegen. Die Herstellung und Bewahrung einer verfassungsgemäßen Rechtsordnung ist ureigene Aufgabe des Gesetzgebers und der Rechtsprechung. Sie dürfen deshalb auch keine verfassungswidrigen Steuernormen erlassen oder anwenden und den Bürgern gleichzeitig eine ausschließlich der Umgehung dieser Norm dienende und wirtschaftlich unsinnige Ausweichgestaltung anbieten, die der Bürger in Anspruch nehmen muss, um eine verfassungswidrige Benachteiligung zu vermeiden (dazu Habscheidt, BB 1998, 1184). Ein solches Ausweichverhalten darf der Gesetzgeber seinen Bürgern von vornherein schon nicht abverlangen. Die Rechtsprechung darf sich an der Umsetzung einer solchen Forderung nicht beteiligen. Noch weniger darf der Staat und insbesondere auch nicht die Rechtsprechung die Bürger, die die Ausweichgestaltung – oft auch aus Unkenntnis – nicht gewählt haben oder denen es nicht gelungen ist, die Ausweichgestaltung umzusetzen (vgl. dazu den vom Kammerbeschluss entschiedenen Fall) mit der Konsequenz belasten, dass nunmehr die verfassungswidrige Norm auf sie angewandt wird. Unsere Rechtsordnung kennt keine Regel, nach der Bürger mit der Anwendung einer verfassungswidrigen Norm bestraft werden können, weil es ihnen nicht gelungen ist, dieser verfassungswidrigen Norm auszuweichen! (dazu auch „Cato“, FR 2005, 411). Auch wenn diese Ausführungen noch so selbstverständlich und banal erscheinen, sind sie angesichts der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die diese grundlegenden Prinzipien unserer Verfassungsordnung missachtet, geboten, um hier eine Umkehr einzuleiten. Auf die diesbezüglichen Darlegungen im Vorlagebeschluss vom 21.04.2004 wird ergänzend Bezug genommen (dazu auch Korn, Kommentar zum EStG, Loseblatt, Stand Feb. 2004, § 15 Rz. 488:

„Es muss methodisch befremden, wenn der BFH ausführt, der Grundsatz der Steuergerechtigkeit sei zwar berührt, die Regelung sei aber gleichwohl nicht verfassungswidrig, da der Stpfl. die Möglichkeit habe, durch die Gründung von Parallelgesellschaften die Umqualifizierung von Einkünften zu vermeiden. ... Bei der Frage, ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfassungswidrig ist, geht es aber gerade um die von der Abfärbewirkung betroffenen Stpfl. Die oberlehrerhafte Feststellung, dass die von diesen Stpfl. erlittenen Nachteile durch eine geschicktere Gestaltung vermeidbar gewesen wären, ändert an der Ungleichbehandlung nichts“;

ebenfalls kritisch, die eigentliche verfassungsrechtliche Problematik aber nicht behandelnd, Heuermann, DB 2004, 2548:

„Diese höchstrichterliche Gestaltungsberatung ist schon signifikant. Sie impliziert die Vorstellung einer an sich nicht sachgerechten Rechtsfolge, verbunden mit einer Aufforderung an den Stpfl.: Du kannst auch anders. Gründe doch eine Zweitgesellschaft! Was möglich ist, ist auch anders möglich. Gesetzesauslegung im Bereich von Modalitäten. Das ist, so könnte man plakativ formulieren, der Einzug der Postmoderne in das juristische Denken: Kontingenz statt Stringenz schon bei der unmittelbaren Rechtsanwendung. Das gesetzliche Diktum wird in den Konnex eines möglichen Ausweichverhaltens gestellt“).

2. Der Kammerbeschluss scheint zumindest mit der Auffassung des Bundesfinanzhofs zu sympathisieren, wenn er das Ausgliederungsmodell als in diesem Zusammenhang „wesentlich“ bezeichnet. Allerdings bleibt er die Antwort auf die Frage schuldig, **wofür** das Ausgliederungsmodell wesentlich sein soll. Diese offensichtlich beabsichtigte Unbestimmtheit des Kammerbeschlusses kann der erkennende Senat nicht aufklären. Doch auch wenn der Kammerbeschluss gemeinsam mit dem Bundesfinanzhof der Meinung gewesen sein sollte, dass das Ausgliederungsmodell die Verfassungswidrigkeit der Abfärberegelung beseitige, ändert das nichts an der verfassungsrechtlichen Beurteilung durch den Senat.

3. Auch die weiteren, im Kammerbeschluss erörterten Gesichtspunkte rechtfertigen nach Auffassung des Senats keine andere Beurteilung. Der Kammerbeschluss hält das vom Bundesfinanzhof propagierte Ausgliederungsmodell für eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Auslegung des Steuergesetzes, die dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Berücksichtigung des Ziels eines praktikablen Gesetzesvollzugs durch Schaffung gesteigerter Mitwirkungslasten der Steuerpflichtigen angemessen Rechnung trage.

Abgesehen davon, dass es nach Ansicht des Senats keine verfassungsrechtlich akzeptablen Gründe für eine Vereinfachung des Gesetzesvollzuges durch die Abfärberegelung gibt [vgl. oben IV. 3. c)], schafft das Ausgliederungsmodell auch keine „angemessenen“ Mitwirkungslasten, sondern sie bürdet dem Bürger eine Pflicht auf, deren Erfüllung allein dem Staat obliegt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen oben unter VI. 1. verwiesen.

Das Ausgliederungsmodell kann auch nicht mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerechtfertigt werden, die an die Ausgestaltung von steuerlichen Wahlrechten gestellt werden. Der Bürger hat nach der Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kein Recht darauf, aus jeder der ihm zur Auswahl angebotenen Regelungen die für ihn günstigsten

Möglichkeiten in Anspruch zu nehmen (vgl. BVerfGE 84, 348, 361). Das Bundesverfassungsgericht stellte für solche Fallgestaltungen klar, dass die zur Auswahl stehenden steuerlichen Vergünstigungen nicht in jeder Hinsicht gleichwertig sein müssen. Wesentliche Voraussetzung für die Verfassungsmäßigkeit unterschiedlich ausgestalteter Wahlrechte ist aber, dass keine der angebotenen Wahlmöglichkeiten eine in sich verfassungswidrige Regelung enthält (so ausdrücklich BVerfGE 84, 348, 361). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt. Die betroffenen Personengesellschaften haben schon keine Wahlmöglichkeit zwischen steuerlichen Vergünstigungen, sondern sie müssen von dem Ausgliederungsmodell Gebrauch machen, wenn sie die sonst unausweichliche Anwendung der belastenden Abfärberegelung vermeiden wollen. Entscheidend für die verfassungsrechtliche Beurteilung ist aber, dass eine der Alternativen, nämlich die Abfärberegelung verfassungswidrig ist. Die „Wahl“ der betroffenen Personengesellschaft reduziert sich darauf, der Strafbesteuerung durch die verfassungswidrige Abfärberegelung durch eine Umgehungsgestaltung auszuweichen.

4. Nach Auffassung des Kammerbeschlusses verlangt die Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit angesichts der formfrei möglichen Gründung einer Schwestergesellschaft bürgerlichen Rechts in der Sache nicht mehr, als eine klare, buchhalterisch dokumentierte wirtschaftliche Trennung zwischen gewerblicher und nicht gewerblicher Tätigkeit. Auch diese Annahme hält der Senat für unzutreffend. Um eine steuerliche Anerkennung der Ausgliederung der gewerblichen Betätigungen einer Personengesellschaft in eine Schwester-Personengesellschaft zu erreichen, müssen die betroffenen Steuerpflichtigen erhebliche Anstrengungen unternehmen. Die schlichte Trennung der Aktivitäten, so wie es der Kammerbeschluss beschreibt, reicht im Regelfall bei weitem nicht aus. Für die Überlassung von Wirtschaftsgütern und des Personals, die bisher für alle Tätigkeitsbereiche der Gesellschaft eingesetzt wurden, müssen für die Schwester-Personengesellschaften klare und fremdübliche Regelungen getroffen und auch durchgeführt werden, um eine (volle) steuerliche Anerkennung zu gewährleisten (zu den unzähligen Problemen, die dabei auftreten können vgl. beispielhaft Schmidt, EStG, 23 Aufl. 2004, § 15 Tz 625 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rz. 539 ff.; BFH, BStBl. II 1996, 642; BFH/NV 2000, 1549). Es sind möglicherweise Übertragungs-, Miet- oder Pachtverträge abzuschließen. Arbeitsverhältnisse müssen gegebenenfalls umgestaltet, beendet und neu begründet werden und vor allen Dingen muss vermieden werden, dass durch die Ausgliederung die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung (vgl. dazu Schmidt, a.a.O., § 15 Tz 800 ff.) erfüllt werden, die wiederum zur Folge hätte, dass die nicht gewerblich tätige Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterworfen wird.

An dieser Stelle muss auch darauf hingewiesen werden, dass das Ausgliederungsmodell keineswegs die vom Kammerbeschluss konstatierte Klarheit bezüglich des Sachverhalts und der Einkünftezuordnung herstellt. Vielmehr findet sich das gesamte Missbrauchspotential, mit dessen Vermeidung die Abfärberegelung gerechtfertigt wird, bei all den Schwester-Personengesellschaften wieder, die aufgrund des insbesondere vom Bundesfinanzhof, nunmehr aber auch vom Kammerbeschluss empfohlenen Ausgliederungsmodells gegründet wurden und auch weiterhin gegründet werden. Gerade die bei der Ausgliederung notwendigen Regelungen über die Vergütung der Inanspruchnahme von Personal oder Wirtschaftsgütern durch die Schwester-Personengesellschaft lassen einen Spielraum (z.B. bloßer Aufwendungsersatz oder marktübliche Preise für die Überlassung von Personal und die Übertragung, die Pacht oder die Miete von Grundstücken, Räumen und sonstigen Betriebsmitteln, vgl. dazu auch den

ab 1999 neu eingeführten § 6 Abs. 5 EStG) für eine steuerliche Gestaltung und eröffnen darüber hinaus auch ein Missbrauchspotential, weil auch hier überhöhte und zu geringe Preise – je nachdem, was steuerlich günstiger erscheint – abgerechnet werden können.

Etwaiger Missbrauch kann regelmäßig nur bei einer umfassenden Sachverhaltsaufklärung im Rahmen einer Außen- oder Fahndungsprüfung aufgedeckt werden. Ein solches Missbrauchspotential besteht natürlich auch auf der Einnahmeseite. Man denke etwa an eine Rechtsanwalts-Personengesellschaft, deren Gesellschafter ihre umfangreiche (gewerbliche) Tätigkeit als Berufsbetreuer (vgl. BFH, NJW 2005, 1006) in eine (gewerbliche) Schwester-Personengesell-schaft ausgegliedert haben. Übt ein Rechtsanwalt in seiner Eigenschaft als Betreuer Tätigkeiten aus, die für einen Rechtsanwalt berufstypisch sind (etwa die Vertretung des Betreuten in einem Prozess mit Anwaltszwang oder Tätigkeiten, für die ein Betreuer, der nicht Rechtsanwalt ist, einen Rechtsanwalt einschalten würde), dann sind die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten keine gewerblichen, sondern freiberufliche Einkünfte, die nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Es ist offensichtlich, dass diese Unterscheidung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit – wie auch bei vielen anderen Berufsgruppen – oft sehr filigran und schwierig ist und auch bei Schwester-Personengesellschaften mit getrennten Tätigkeitsbereichen Beurteilungsspielräume eröffnet und missbrauchsanfällig ist.

5. Nicht nachvollziehbar ist für den Senat der Hinweis im Kammerbeschluss, dass „ohne weiteres“ auch dann keine „unzumutbare Ungleichbehandlung“ der Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern vorliege, wenn – wie in dem vom Kammerbeschluss entschiedenen Fall – aufgrund einer missglückten Ausgliederung erst die Annahme einer steuerlichen Betriebsaufspaltung zur Anwendung der Abfärberegelung führe. Zunächst widerlegt der Kammerbeschluss mit dieser Bemerkung seine Behauptung, dass die Ausgliederung in der Sache nicht mehr erfordere, als eine klare, buchhalterisch dokumentierte wirtschaftliche Trennung zwischen gewerblicher und nicht gewerblicher Tätigkeit. Denn zusätzlich zu den geschilderten Anforderungen für eine Ausgliederung müssen die Gesellschafter außerdem der großen Gefahr ausweichen, bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, insbesondere von Grundstücken, die vom Bundesfinanzhof in neuerer Zeit immer weiter abgesenkten Anforderungen für eine sachliche Verflechtung zwischen den beiden Unternehmen und damit die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung zu erfüllen (vgl. Schmidt, a.a.O. § 15 Rz 808 ff., mit Nachweisen aus der Rspr. des BFH; Demuth, KÖSDI 1/2005, 14491, 14493). Mit der zur Betriebsaufspaltung missglückten Ausgliederung sind aber gleichwohl alle Voraussetzungen erfüllt, die nach dem Kammerbeschluss und nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs vorliegen müssen, um die Umqualifikation von Einkünften durch die Abfärberegelung entbehrlich erscheinen zu lassen (so auch Carlé, BeSt 2005, 2, 4). Bei dem Versuch, aus einer Steuerfalle (diese Bezeichnung wählt nun auch P. Fischer für die Abfärberegelung, FR 2005, 143) zu entkommen, landen die Gesellschafter in einer anderen Steuerfalle. Und der agent provocateur zuckt mit den Schultern und sagt, Pech gehabt. Ihr hättet noch klüger sein müssen [und noch eine dritte Gesellschaft gründen müssen, so ausdrücklich BFH, BStBl II 1998, 254, 257 f. (unter 2. e)]. Die auf diese Weise gerechtfertigte „Dummensteuer“ verhöhnt die gutwilligen Steuerbürger, die auf ein verfassungsgemäßes Steuerrecht vertrauen.

Aus den dargelegten Gründen ist das Ausgliederungsmodell nach Auffassung des Senats ohne jede Bedeutung für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Abfärberegelung. Es bleibt daher bei dem bisherigen Ergebnis der verfassungsrechtlichen Prüfung: die

Abfärberegelung verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und ist deshalb als verfassungswidrig zu beurteilen.

7. Wer die Abfärberegelung auch ohne Berücksichtigung des Ausgliederungsmodells für verfassungsgemäß hält (etwa BFH, BStBl. II 1998, 254, 256), müsste – bei konsequenter Beurteilung – der Ausgliederung gewerblicher Betätigungen in eine Schwester-Personengesellschaft die steuerliche Anerkennung versagen, weil die Umgehung der Abfärberegelung durch das Ausgliederungsmodell einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i.S. des § 42 Abgabenordnung darstellt (vgl. Habscheidt BB 1998, 1184). Ein solcher Missbrauch liegt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (z.B. BStBl. II 1991, 607, 609, st. Rspr.) vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht steuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Eine Rechtsgestaltung ist unangemessen, wenn verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht in der gewählten Weise verfahren wären. Die Unangemessenheit der Rechtsgestaltung tritt deutlich hervor, wenn sie überhaupt keinem wirtschaftlichem Zweck dient, also ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund nicht zu entdecken ist. Das vom Bundesfinanzhof und nun auch vom Kammerbeschluss empfohlene Ausgliederungsmodell dient – wenn man die Abfärberegelung auch ohne Berücksichtigung des Ausgliederungsmodells für verfassungsgemäß hält – überhaupt keinem anderen Zweck als der Vermeidung des Eintritts der Abfärbewirkung. Einen anderen, insbesondere einen anderen wirtschaftlichen Zweck, hat es (neben dem hier nicht zur Geltung kommenden Zweck der „Heilung“ der verfassungswidrigen Abfärberegelung) nicht. Es gibt auch keine beachtlichen nicht steuerlichen Gründe, die für die Gründung einer Schwester-Personengesellschaft und die damit verbundene – oben unter VI. 4. beschriebene – aufwendige Trennungsprozedur sprechen. Wer, wie der Bundesfinanzhof (in BStBl. II 1998, 254, 256), die Abfärberegelung als verfassungsgemäß beurteilt, muss notwendig auch die mit ihr verfolgten Zwecke – insbesondere also auch die Extension der Gewerbesteuerpflicht auf eindeutig nicht gewerbliche Einkünfte [vgl. oben IV. 3. c) gg) (1)] – als verfassungsgemäß beurteilen. Dann aber besteht für ein Gericht kein Anlass, dem Bürger Ratschläge zu erteilen, wie er dieser gesetzlichen Regelung und der daraus resultierenden steuerlichen Belastung ausweichen kann. Wenn der Gesetzgeber eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen steuerlich belasten will und die entsprechende gesetzliche Regelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist, steht es nach Auffassung des Senats einem Gericht nicht zu, den Willen des Gesetzgebers durch eine Gestaltungsempfehlung zu konterkarieren. Die nun auch vom Kammerbeschluss fortgeführte Praxis höchstrichterlicher Steuerberatung führt zu dem Ergebnis, dass am Ende nur noch diejenigen Personengesellschaften mit gemischt gewerblicher Tätigkeit Gewerbesteuer auf ihre Gesamteinkünfte zahlen, deren Gesellschafter aus Mangel an Geld für eine qualifizierte steuerliche Beratung oder aus Unkenntnis unfähig sind, das Ausgliederungsmodell umzusetzen. Das hat mit gerechter, gleichmäßiger und unausweichlicher Besteuerung nichts mehr zu tun. Sie trifft nur noch die Dummen und die Armen (vgl. Habscheidt, BB 1998, 1184; „Cato“ FR 2005, 411).

Nach Auffassung des Senats kann das Ausgliederungsmodell die Abfärberegelung verfassungsrechtlich also weder rechtfertigen noch in anderer Weise für die Beurteilung der Abfärberegelung „wesentlich“ sein – wie auch immer der Kammerbeschluss diese Formulierung gemeint haben mag.

VII.

Die Abfärberegelung ist nach Auffassung des Senats auch dann als verfassungswidrig zu beurteilen, wenn man als Prüfungsmaßstab lediglich das Willkürverbot wählt. Der Senat hat oben unter IV. 3. c) dargelegt, dass es nach seiner Auffassung keine vernünftigen und sachgerechten Gründe gibt, die die Abfärberegelung rechtfertigen können, sie also als willkürlich bezeichnet werden muss. Wenn das Bundesverfassungsgericht der Auffassung sein sollte, dass hier nur das Willkürverbot anwendbar ist und wenn es darüber hinaus die Darlegungen des Senats für ergänzungsbedürftig hält, wird um einen Hinweis gebeten, damit der Senat seinen Vorlagebeschluss ergänzen kann.