

Beschluss vom 13. März 2012, I B 111/11

Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. - AdV von Steuerbescheiden wegen verfassungsrechtlicher Bedenken - Interessenabwägung - Begriff der wesentlichen Nachteile i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO

BFH I. Senat

KStG § 8a, KStG § 8a Abs 2 Alt 3, EStG § 4h, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, EStG § 4h, FGO § 69 Abs 2 S 8, GG Art 19 Abs 4

vorgehend FG München, 31. Mai 2011, Az: 7 V 822/11

Leitsätze

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. jedenfalls insoweit verfassungsrechtlichen Anforderungen standhält, als dadurch nicht nur sog. Back-to-back-Finanzierungen, sondern auch übliche Fremdfinanzierungen von Kapitalgesellschaften bei Banken erfasst und damit die entsprechenden Zinsaufwendungen der Betriebsausgabenabzugsbeschränkung der sog. Zinsschranke unterworfen werden .

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Vollziehung von Bescheiden wegen verfassungsrechtlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit der sog. Zinsschranke auszusetzen oder aufzuheben ist.
- 2 Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist eine AG, die im Jahre 2008 durch Formwechsel einer GmbH entstanden ist. Ihr Unternehmensgegenstand war in den Streitjahren 2008 bis 2010 der Erwerb, die Nutzung und die Verwaltung von Liegenschaften auf eigene Rechnung, nicht aber in gewerbsmäßiger Art und Weise, sowie die Vornahme aller Handlungen, die dem Unternehmen förderlich und zweckdienlich sind. Aktionäre der Antragstellerin waren mit jeweils 50 % der Anteile X und die Y-GmbH. An der Y-GmbH war Z zu 25 % unmittelbar und mittelbar beteiligt. Die Antragstellerin war kein verbundenes Unternehmen i.S. des § 271 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs. Sie wurde insbesondere nicht in den Konzernabschluss der Y-GmbH nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einbezogen.
- 3 Die Antragstellerin war in den Streitjahren Eigentümerin von fünf Immobilienobjekten, deren Erwerb sie zum überwiegenden Teil fremdfinanzierte. Die Finanzierung erfolgte im Wesentlichen durch Bankkredite. Es handelt sich um größtenteils langfristige und objektbezogene Finanzierungen, die erst nach der Fertigstellung der Objekte und ihrer planmäßigen Nutzung langfristig aus den Mietüberschüssen zurückgeführt werden sollen.
- 4 Aus dem für das größte Objekt (A-Straße in B) vorgelegten Kreditvertrag (nebst Nachträgen) ergibt sich, dass die Antragstellerin verpflichtet ist, sämtliche Mieteinnahmen auf ein Mieteingangskonto einzahlen zu lassen, das an die Bank verpfändet ist. Die Mittel auf dem Mieteingangskonto sind vorrangig für die Begleichung der Betriebskosten, der Zahlungen an die Bank (Zinsen und Tilgungen) und für etwaige weitere Bau- und Baunebenkosten zu verwenden. Erst ab dem 1. Januar 2012 stehen die Mittel auf den Konten der Antragstellerin zur Verfügung. Ab diesem Zeitpunkt ist sie verpflichtet, das Darlehen in Höhe von 3 % aus ... Mio. € pro Jahr zu tilgen.
- 5 Um die hohe Fremdfinanzierung zu erreichen, stellte die Y-GmbH nachrangige Gesellschafterdarlehen in Höhe von 8,948 Mio. € zum 31. Dezember 2008 zur Verfügung, die sich auf 10,6 Mio. € zum 31. Dezember 2009 und auf 10,758 Mio. € zum 31. Dezember 2010 erhöhten. Die Y-GmbH trat mit ihren Rückzahlungs- und Zinsansprüchen im Rang hinter die Ansprüche der übrigen Gläubiger zurück. Ferner verbürgten sich der unmittelbare Gesellschafter X und der mittelbare Gesellschafter Z anteilig für die Verbindlichkeiten der Antragstellerin. Zwischen den Beteiligten

ist unstreitig, dass die Banken aufgrund der Bürgschaften auf X und Z in Höhe von mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen Rückgriff nehmen können.

- 6 Ende 2010 wurden vier GmbH & Co. KG gegründet, an denen die Antragstellerin als alleinige Kommanditistin vermögensmäßig zu 100 % beteiligt ist. In jede Gesellschaft brachte die Antragstellerin zum 1. Januar 2011 ein Objekt unentgeltlich ein; die Zinsen und Tilgungen aus den Darlehensverträgen trägt weiterhin die Antragstellerin. Sie selbst behielt nur das größte Objekt A-Straße, in dem stille Reserven von rund ... Mio. € enthalten sind. Allein die auf dieses Objekt entfallenden Zinsaufwendungen betragen unstreitig mehr als 3 Mio. € p.a.
- 7 Zum 31. Dezember 2007 stellte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) einen vortragsfähigen Verlust in Höhe von 1.686.796 € fest.
- 8 Für 2008 wies die Antragstellerin bilanziell einen Jahresfehlbetrag von 3.289.305 € (Ergebnis vor Steuern: ./ 3.279.657,22 €) aus. Die Zinserträge betragen 38.617 €, während sich die Zinsaufwendungen auf 5.436.312,48 € beliefen. Diese entfielen in Höhe von 5.048.609,44 € auf Zinsen für Bankdarlehen und in Höhe von 387.703,04 € auf Zinsen für Gesellschafterdarlehen. Das FA ließ von den Zinsaufwendungen nur einen Betrag von 1.400.381 € zum Abzug zu. Den Differenzbetrag stellte es als Zinsvortrag fest. Nach Abzug verrechenbarer Verluste setzte das FA für 2008 eine Steuerschuld in Höhe von 9.146 € fest.
- 9 2009 verbuchte die Antragstellerin einen Zinsaufwand von 5.966.572,75 €, der in Höhe von 5.523.432,75 € auf Zinsen für Bankdarlehen und in Höhe von 443.090 € auf Zinsen für Gesellschafterdarlehen entfiel. Die Zinserträge lagen bei 23.944,36 €. Die Antragstellerin erwirtschaftete einen Jahresüberschuss in Höhe von 178.475,63 € (Ergebnis vor Steuern: 725.756,84 €). Den Zinsaufwand ließ das FA anteilig in Höhe von 2.730.240 € zum Abzug zu. Nach Abzug des verbleibenden Verlustvortrags (595.330 €) setzte das FA Körperschaftsteuer in Höhe von 518.751 € fest (Zahllast nach Abzug der Zinsabschlagsteuer: 516.203 €).
- 10 Mit Vorauszahlungsbescheid vom 9. Februar 2011 setzte das FA zudem eine Körperschaftsteuervorauszahlung für 2010 in Höhe von 516.203 € fest.
- 11 Über die gegen diese Bescheide eingelegten Einsprüche ist bislang nicht entschieden worden. Nachdem das FA eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) abgelehnt hatte, lehnte auch das Finanzgericht (FG) München einen entsprechenden Antrag ab (Beschluss vom 1. Juni 2011 7 V 822/11, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1830).
- 12 Mit ihrer vom FG zugelassenen Beschwerde wendet sich die Antragstellerin gegen die Ablehnung der AdV.
- 13 Während des anhängigen Beschwerdeverfahrens hat das FA Vorsteuerguthaben der Antragstellerin mit der streitgegenständlichen Körperschaftsteuer 2008 und 2009 verrechnet. Die geschuldete Körperschaftsteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2010 ist in Höhe von 126.275 € mit Vorsteuervergütungsansprüchen der Antragstellerin verrechnet worden.
- 14 Mit dem im hier anhängigen AdV-Verfahren ergangenen Bescheid für 2010 über Körperschaftsteuer vom 31. Januar 2012 hat das FA eine Steuerschuld in Höhe von 586.681 € festgesetzt, auf die Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.366 € angerechnet wurde. Hierbei ging es von einem Verlust in Höhe von 135.335 € aus. Von den Zinsaufwendungen in Höhe von 6.386.694 € seien 24.467 € aufgrund der erwirtschafteten Zinserträge und darüber hinaus nur weitere 2.941.447 € als Betriebsausgaben abziehbar.
- 15 Die Antragstellerin hat zunächst beantragt, den Beschluss des FG München vom 1. Juni 2011 7 V 822/11 aufzuheben und die Vollziehung der Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2008 vom 24. Januar 2011 in Höhe von 9.555 € und für 2009 vom 28. Januar 2011 in Höhe von 544.594,39 € sowie des Vorauszahlungsbescheides über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2010 vom 9. Februar 2011 in Höhe von 544.594,16 € jeweils zuzüglich der jeweiligen Säumniszuschläge und ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, hilfsweise (soweit diese bereits durch Zahlung oder Aufrechnung vollzogen wurden) aufzuheben.
- 16 Nach Ersetzung des Vorauszahlungsbescheides für 2010 durch den Jahressteuerbescheid beantragt die Antragstellerin insoweit nunmehr, die Vollziehung des Bescheides für 2010 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 31. Januar 2012 auszusetzen bzw. aufzuheben.
- 17 Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde des FA führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses, soweit das FG die AdV des Vorauszahlungsbescheides für 2010 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag abgelehnt hat. An dessen Stelle ist während des Beschwerdeverfahrens analog § 68 FGO der Bescheid für 2010 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 31. Januar 2012 getreten (zur analogen Anwendbarkeit des § 68 FGO s. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. März 2006 V B 13/04, BFH/NV 2006, 1492; vom 15. November 2007 V B 63/06, BFH/NV 2008, 825). Damit liegt dem Beschluss des FG ein nicht mehr existierender Bescheid mit der Folge zugrunde, dass seine ablehnende Entscheidung insoweit ebenfalls gegenstandslos geworden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229).
- 19** Eine Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Entscheidung ist insoweit zwar zulässig (vgl. BFH-Beschluss vom 26. März 1991 VIII B 83/90, BFHE 163, 510, BStBl II 1991, 463), aber nicht zweckmäßig. Die Sache ist spruchreif. Die Feststellungen des FG und die vorliegenden Akten reichen auch im Hinblick auf den nunmehr erlassenen Bescheid für 2010 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag aus, um über den Aussetzungsantrag abschließend entscheiden zu können (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 229).

III.

- 20** Die Beschwerde ist teilweise begründet. Sie führt unter Aufhebung des Beschlusses des FG zur Stattgabe des Antrags der Antragstellerin auf Aufhebung der Vollziehung hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009. Die Vollziehung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 ist teilweise auszusetzen. Im Übrigen ist die Beschwerde unbegründet und zurückzuweisen.
- 21** 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 22** Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen u.a. dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (Senatsbeschlüsse vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156; vom 26. August 2010 I B 85/10, BFH/NV 2011, 220). Dies gilt auch für ernstliche Zweifel an der verfassungsrechtlichen Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm. An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sind, wenn die Verfassungswidrigkeit von Normen geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen als im Fall der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung (Senatsbeschlüsse vom 26. August 2010 I B 49/10, BFHE 230, 445, BStBl II 2011, 826; vom 30. März 2011 I B 136/10, BFHE 232, 395).
- 23** Unter den gleichen Voraussetzungen ist gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO die Vollziehung aufzuheben, wenn der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung bereits vollzogen ist (Senatsbeschluss vom 10. Dezember 1986 I B 121/86, BFHE 149, 6, BStBl II 1987, 389). Insbesondere können bereits verwirkte Säumniszuschläge (§ 240 der Abgabenordnung) ab dem Zeitpunkt, ab dem ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides bestanden haben, rückwirkend durch Aufhebung der Vollziehung beseitigt werden (Senatsbeschluss vom 23. September 2008 I B 92/08, BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524).
- 24** 2. Bei der im Verfahren auf AdV gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage ist ernstlich zweifelhaft, ob es rechtmäßig ist, dass das FA die von der Antragstellerin gezahlten Schuldzinsen unter Hinweis auf die sog. Zinsschranke nur teilweise als Betriebsausgaben der jeweiligen Streitjahre zum Abzug zuließ.
- 25** a) Die Schuldzinsen können nach dem Wortlaut der sog. Zinsschranke nur teilweise als Betriebsausgaben abgezogen werden.

- 26** aa) Zinsaufwendungen eines Betriebs sind hiernach nur in Höhe des verrechenbaren EBITDA, d.h. 30 % des um Zinsaufwendungen und bestimmte Abschreibungen erhöhten Einkommens, abziehbar (vgl. § 8 Abs. 1, § 8a Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes --UntStRefG-- 2008 vom 14. August 2007, BGBl I 2007, 1912 --KStG 2002 n.F.-- i.V.m. § 4h Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- 2002 i.d.F. des UntStRefG 2008 --EStG 2002 n.F.--/§ 4h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG 2009 i.d.F. des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums --Wachstumsbeschleunigungsgesetz-- vom 22. Dezember 2009, BGBl I 2009, 3950 --EStG 2009 n.F.--). Danach verbleibende nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (§ 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 n.F./§ 4h Abs. 1 Satz 5 EStG 2009 n.F.). Dass das FA diese Vorgaben in den Bescheiden zutreffend umgesetzt hat, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Vertiefung.
- 27** bb) Nach der sog. Stand-alone-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F./2009 n.F. (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002) ist die sog. Zinsschranke nicht anzuwenden, wenn der Betrieb --wie im Streitfall-- nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F./2009 n.F. ist nach § 8a Abs. 2 KStG 2002 n.F. seinerseits wiederum nur anzuwenden, wenn die Vergütungen für Fremdkapital an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahestehende Person oder einen Dritten, der auf einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft i.S. des § 4h Abs. 3 EStG 2002 n.F./2009 n.F. betragen und die Körperschaft dies nachweist. Im Streitfall betragen die Zinsen auf Gesellschafterdarlehen allein zwar nicht mehr als 10 % der den Zinsertrag übersteigenden Zinsaufwendungen. Zwischen den Beteiligten ist jedoch unstrittig, dass die kreditgewährenden Banken aufgrund der Bürgschaften auf X und Z in Höhe von mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen Rückgriff nehmen können. Die Voraussetzungen des § 8a Abs. 2 KStG 2002 n.F. in dessen 3. Alternative sind damit erfüllt.
- 28** b) Der Senat hat im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Einschränkung der sog. Stand-alone-Klausel durch § 8a Abs. 2 KStG 2002 n.F. in dieser 3. Regelungsalternative.
- 29** aa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, BFH/NV 2008, Beilage 3, 247; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338). Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481; vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192; vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, BFH/NV 2009, 1068).
- 30** Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192; in BVerfGE 120, 1, BFH/NV 2008, Beilage 3, 247; in BVerfGE 123, 1, BFH/NV 2009, 1068). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 116, 164, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481; in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192; BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 116, 164, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481; BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden (BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, BFH/NV 2011, 181). Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 123, 1, BFH/NV 2009, 1068; vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, BFH/NV 2010, 1985).
- 31** bb) Mit den Regelungen zur sog. Zinsschranke (§ 8a KStG 2002 n.F. i.V.m. § 4h EStG 2002 n.F./2009 n.F.) ist der Gesetzgeber von seiner Grundentscheidung abgewichen, dass Betriebsausgaben in dem Jahr abziehbar sein sollen,

in dem sie angefallen sind und den Steuerpflichtigen belasten. Hierdurch will er die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen in Abhängigkeit vom Gewinn zur Sicherung inländischen Steuersubstrats sowie zur Vermeidung von missbräuchlichen Steuergestaltungen beschränken (BTDrucks 16/4841, S. 35). Aufgrund der weiten Auslegung der unionsrechtlichen Marktfreiheiten durch den Europäischen Gerichtshof (jetzt Gerichtshof der Europäischen Union) werden speziell grenzüberschreitend verbundene Unternehmen in die Lage versetzt, mittels Gesellschafterfremdfinanzierungen inländische Gewinne in das abkommensbegünstigte Ausland zu verlagern und andererseits ohnehin entstehenden Aufwand wie Zinsen gezielt im Inland anfallen zu lassen (Seiler in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 4h Rz 1; s. auch BTDrucks 16/4841, S. 31). Der Zweck der Zinsschranke zur Vermeidung konzerninterner Gestaltungen zur Gewinnverlagerung kommt insbesondere durch die sog. Stand-alone-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F./2009 n.F. zum Ausdruck, nach der Betriebe, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören, insoweit folgerichtig nicht von der Zinsschranke erfasst werden (Röder, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, Beihefter zu Nr. 40, 1, 9).

- 32** cc) Ob die Zinsschranke --wie unter Hinweis auf das sog. objektive Nettoprinzip im Schrifttum überwiegend und auch von der Antragstellerin vertreten wird (s. z.B. FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 13. Oktober 2011 12 V 12089/11, EFG 2012, 358; Baumgärtel in Ballwieser/Grewe [Hrsg.], Wirtschaftsprüfung im Wandel, 2008, 575, 591; Beiser in Brähler/ Lösel [Hrsg.], Deutsches und internationales Steuerrecht, Gegenwart und Zukunft, Festschrift für Christiana Djanani, 2008, 3, 27; G. Förster in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, 2007, § 4h EStG Rz 62; Hey, Betriebs-Berater --BB-- 2007, 1303, 1305 f.; dieselbe in Festschrift Djanani, a.a.O., 109, 122 ff.; Eilers in Spindler/ Tipke/Röder [Hrsg.], Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, 275, 285; Goebel/ Eilinghoff, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 550, 554; Gosch, DStR 2007, 1553, 1559; Gosch KStG, 2. Aufl., Exkurs § 4h EStG Rz 35 f.; Herzig/Bohn, Der Betrieb --DB-- 2007, 1, 2; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4h EStG Rz 6; Kessler/ Dietrich, DB 2010, 240; Korn in Korn, § 4h EStG Rz 21; Lenz/ Dörfler, DB 2010, 18, 19; Seer, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2007/2008, 9, 12; Schmidt/Loschelder, EStG, 30. Aufl., § 4h Rz 3; Seiler in Kirchhof, a.a.O., § 4h Rz 3 f.; Shou, Die Zinsschranke im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, 2010, 48)-- bereits grundsätzlich verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, kann im Streitfall dahinstehen. Selbst wenn dies zu verneinen wäre und die in § 8a Abs. 2 KStG 2002 n.F. angeordnete (Rück-)Ausnahme damit lediglich eine (noch) verfassungskonforme Regelungslage (nach § 4h Abs. 1 EStG 2002 n.F./2009 n.F.) wiederherstellen würde, erscheint es bei summarischer Prüfung jedenfalls fraglich, ob ausgehend vom Gesetzeszweck die Rückausnahme des § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. sachlich gerechtfertigt werden kann. Durch die weite Formulierung dieser Vorschrift könnten die verfassungsrechtlichen Grenzen einer zulässigen Typisierung überschritten worden sein.
- 33** aaa) Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 224, BFH/NV 2011, 181; vom 6. April 2011 1 BvR 1765/09, BFH/NV 2011, 1277). Zudem muss sich die Typisierung am allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit messen lassen (BVerfG-Beschluss vom 4. April 2001 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310; Huster in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 3 Rz 130 f.). Die ungleichen Rechtsfolgen dürfen nur eine verhältnismäßig geringe Zahl von Personen treffen, und die Nachteile dürfen nicht zu schwer wiegen (BVerfG-Beschlüsse vom 30. Mai 1990 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126; vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348; Heun in Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 2. Aufl., Art. 3 Rz 33).
- 34** bbb) Auf dieser Grundlage hat der Senat Bedenken gegen die Verhältnismäßigkeit des typisierenden § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. Es ist fraglich, ob die Vorschrift zur Vermeidung von Finanzierungsgestaltungen zwischen einer Körperschaft und ihrem Anteilseigner (BTDrucks 16/4841, S. 74 f.) erforderlich ist; aufgrund ihres weit gefassten Wortlauts hat sie einen deutlich überschießenden Anwendungsbereich.
- 35** Der Sinn der Ausdehnung des Tatbestandes besteht nur in der Verhinderung von Umgehungen (Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Freiburg 2011, § 8a KStG Rz 117), die darin bestehen können, dass nicht unmittelbar der Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person, sondern ein Dritter (z.B. eine Bank) der Körperschaft ein Darlehen gewährt und der zu mehr als einem Viertel beteiligte Anteilseigner (oder eine diesem nahestehende Person) seinerseits gegen den Dritten oder eine sonstige Person (z.B. gegenüber einer anderen Bank) eine verzinsliche Forderung hat, auf die der Dritte zugreifen kann (sog. Back-to-back-Finanzierung; s. BTDrucks 16/5377, S. 17 f.). Auf den Fall der sog. Back-to-back-Finanzierung, der im Streitfall nicht vorliegt, ist § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. indes nicht beschränkt; eine vom Bundesrat beantragte Einschränkung des Gesetzeswortlauts ist --unter pauschalem Hinweis auf eine anderenfalls eintretende Gestaltungsanfälligkeit-- nicht Gesetz geworden (BTDrucks 16/5377, S. 17 f. und S. 27; eine einschränkende Auslegung verlangen gleichwohl G. Förster in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, a.a.O., § 8a KStG Rz 47; Gosch, a.a.O., § 8a Rz 53; Streck/

Schwedhelm, KStG, 7. Aufl., § 8a Rz 43; kritisch auch Mössner/ Seeger/Wienbergen/Kolbe, Körperschaftsteuergesetz, § 8a Rz 147). § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. erfasst infolgedessen auch die Fälle, in denen eine Bank ein Darlehen gewährt, hierfür aber eine Bürgschaft oder eine anderweitige Sicherheit eines Gesellschafters oder einer nahestehenden Person verlangt, obwohl es sich hierbei grundsätzlich nicht um eine auf Gewinnverlagerung gerichtete Finanzierungsgestaltung zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilseigner handelt. Die Bürgschaft oder Sicherheit ist in der Regel allein erforderlich, damit die Gesellschaft das Darlehen erhält.

- 36** Damit hat § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. aber nicht nur einen überschießenden Anwendungsbereich, sondern führt gerade im Bereich üblicher Fremdfinanzierungen zu unverhältnismäßigen Belastungswirkungen, durch die sich insbesondere die Situation insolvenzbedrohter Unternehmen weiter verschlechtert. Jenseits missbräuchlicher Gestaltungen belastet § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. gerade finanz- und ertragsschwache Unternehmen in besonderem Maße, die auf Fremdkapital angewiesen sind, um ihren Geschäftsbetrieb aufrechtzuerhalten, dieses aber nur erhalten, wenn sie durch ihre Gesellschafter Sicherheiten stellen können (Schaden/Käshammer, BB 2007, 2259, 2261).
- 37** 3. Entgegen der Auffassung des FG kann die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung im Streitfall nicht mit dem Argument verweigert werden, es fehle an einem besonderen Aussetzungs- oder Aufhebungsinteresse der Antragstellerin.
- 38** a) Bei der AdV von Steuerbescheiden wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die ihnen zugrundeliegenden Vorschriften folgt im Hinblick auf den Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes nach der bisher ständigen Rechtsprechung des BFH, dass der Antragsteller ein berechtigtes Interesse an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes geltend machen muss. Geboten ist eine Interessenabwägung zwischen der einer AdV entgegenstehenden konkreten Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung und den für eine AdV sprechenden individuellen Interessen des Steuerpflichtigen (BFH-Beschlüsse vom 20. Juli 1990 III B 144/89, BFHE 162, 542, BStBl II 1991, 104; vom 11. Juni 2003 IX B 16/03, BFHE 202, 53, BStBl II 2003, 663; vom 7. Juli 2004 XI B 231/02, BFH/NV 2005, 178; vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558). Bei der Abwägung kommt es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheides eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer AdV hinsichtlich des Gesetzesvollzuges und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung an (BFH-Beschlüsse in BFHE 162, 542, BStBl II 1991, 104; vom 19. August 1994 X B 318, 319/93, BFH/NV 1995, 143; vom 27. August 2002 XI B 94/02, BFHE 199, 566, BStBl II 2003, 18; vom 9. März 2012 VII B 171/11, DStR 2012, 605, BFHE 236, 206). Das Gewicht der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betroffenen Vorschrift ist bei dieser Abwägung nicht von ausschlaggebender Bedeutung (BFH-Beschlüsse vom 9. November 1992 X B 137/92, BFH/NV 1994, 324; in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558).
- 39** b) Ob an diesem Erfordernis uneingeschränkt festzuhalten ist (kritisch insoweit z.B. Niedersächsisches FG, Beschluss vom 6. Januar 2011 7 V 66/10, EFG 2011, 827; Gosch in Beermann/ Gosch, FGO, § 69 Rz 179 ff.; Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 69 Rz 113; Schallmoser, DStR 2010, 297 ff.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Rz 97; Specker, DStZ 2010, 800, 802 f.; einschränkend auch FG Berlin-Brandenburg, Beschluss in EFG 2012, 358) bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denn im Streitfall liegt ein gegenüber einem öffentlichen budgetären Interesse überwiegendes besonderes Aussetzungsinteresse der Antragstellerin vor. Denn während die Zinsschranke bei summarischer Prüfung für die Antragstellerin zu einem steuerlichen Eingriff mit erheblichen wirtschaftlichen Folgen führt, ist die öffentliche Haushaltsführung in einem nur vergleichsweise geringen Maß betroffen.
- 40** aa) Zwar mag anhand der dem Senat vorliegenden Akten nicht feststellbar sein, dass die Antragstellerin durch die Anwendung der Zinsschranke bereits existenzgefährdend betroffen wird und aufgrund der Anwendbarkeit der Zinsschranke die Insolvenz droht. So hat die Antragstellerin in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 selbst ausgeführt, trotz der Zinsschranke in den Jahren 2011 und 2012 positive Ergebnisse zu erwarten. Auch die bereits eingetretene bilanzielle Überschuldung stelle wegen der im Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserven und der von einem Anteilseigner abgegebenen Rangrücktrittserklärung kein Problem dar.
- 41** Gleichwohl stellt die steuerliche Belastung für sie eine erhebliche finanzielle Belastung in Höhe von immerhin 1.114.578 € (ohne Solidaritätszuschlag) dar. Ohne die Zinsschranke wäre es aufgrund der zum 31. Dezember 2007 festgestellten hohen Verlustvorträge und des im Jahre 2008 erwirtschafteten Jahresfehlbetrages, der den Verlustvortrag noch weiter erhöht hätte, im Ergebnis zu Nullfestsetzungen in allen drei Streitjahren gekommen. Gemessen an den Ergebnissen der Jahre 2008 und 2010 führt die Zinsschranke darüber hinaus zu einer

Substanzbesteuerung, weil die festgesetzte Körperschaftsteuer das Ergebnis vor Steuern jeweils deutlich übersteigt. Auch im Jahre 2009 hat das FA aufgrund der Anwendbarkeit der Zinsschranke Körperschaftsteuer in einer Höhe von 71,48 % des Ergebnisses vor Steuern festgesetzt.

- 42** Erschwerend kommt hinzu, dass die Antragstellerin bei summarischer Prüfung nicht über die ausreichende Liquidität verfügt, um die Steuern zahlen zu können, zumal sie --ausgehend von dem vorgelegten Darlehensvertrag-- nicht frei über ihre Mieteinnahmen und Vorsteuererstattungen verfügen kann. Da es der Antragstellerin als vermögensverwaltender Gesellschaft kaum zumutbar ist, ihr Aktivvermögen zum Zwecke der Steuerzahlung zu verwerten, muss sie zusätzliches Fremdkapital aufnehmen. Wenn die Antragstellerin auch vorgetragen hat, voraussichtlich weitere 1,8 Mio. € von den Banken erhalten und hiermit die Steuerschulden zahlen zu können, hätte dies aber wahrscheinlich zur Folge, dass sich die Wirkungen der Zinsschranke in den Folgejahren gegenüber dem derzeitigen Zustand nur aus dem Grund verschärfen würden, weil die Antragstellerin sich die Mittel für eine Steuerzahlung durch eine Darlehensaufnahme verschaffen musste. Zudem würde es für die Antragstellerin Probleme aufwerfen, die Zinsaufwendungen für das neu aufgenommene Darlehen zahlen zu können. Da der Darlehensbetrag nicht für ein Ertrag bringendes Projekt, sondern im Wesentlichen für die Steuerzahlung eingesetzt werden würde, müsste die Antragstellerin mit den Einnahmen auch die zusätzlichen Zinsen zahlen. Die Mieteinnahmen und die Vorsteuererstattungen sind indes anderweit gebunden und stehen damit für diese Zinszahlungen nicht zur Verfügung.
- 43** bb) Der Senat erkennt demgegenüber nicht, dass es bei Stattgabe des Antrags --wie es das FA und das FG meinen-- zu erheblichen haushaltsmäßigen Verwerfungen kommen würde. Durch die Zinsschranke in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung wurden Mehreinnahmen in Höhe von 697,5 Mio. € p.a. erwartet (vgl. Bach/Buslei, Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 17/2009, 283 ff.), die im Vergleich zu dem Gesamtsteueraufkommen von geschätzten 229,2 Mrd. € im Jahre 2011 bzw. 247,4 Mrd. € im Jahre 2012 (vgl. Unterrichtung durch die Bundesregierung, Finanzplan des Bundes 2011 bis 2015; abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de) vergleichsweise gering sind (0,30 % des gesamten Steueraufkommens 2011 bzw. 0,28 % des gesamten Steueraufkommens 2012). Die Stattgabe des Antrags führt darüber hinaus auch nicht zu einem (vorübergehenden) Ausfall des Gesamtbetrags, sondern nur zum Ausfall eines Bruchteils. Zum einen stützt der Senat seine Entscheidung auf verfassungsrechtliche Zweifel an der Rückausnahme des § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. und stellt hierdurch nur einen Teil der Zinsschranke in Frage, der nur einen engen Kreis der von der Zinsschranke belasteten Steuerpflichtigen betreffen wird. Zum anderen führt die Entscheidung des Senats --anders als eine Entscheidung des BVerfG-- nicht zu einer automatischen Anwendungssperre des Gesetzes in allen von ihm betroffenen Fällen; die Entscheidung führt unmittelbar nur zu einer Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung im konkreten Streitfall (vgl. Seer, DStR 2012, 325, 328). Sie hat allenfalls insoweit mittelbar Breitenwirkung, als in einem vergleichbaren Fall im Rahmen einer Abwägung anhand der Umstände des Einzelfalls das Aussetzungsinteresse das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung überwiegt.
- 44** cc) Gegen eine Gewährung der Aussetzung bzw. der Aufhebung der Vollziehung spricht im Rahmen der Abwägung schließlich nicht, dass nach Auffassung des II. Senats des BFH im AdV-Verfahren regelmäßig keine weiter gehende Entscheidung getroffen werden kann, als vom BVerfG zu erwarten ist (BFH-Beschlüsse vom 17. Juli 2003 II B 20/03, BFHE 202, 380, BStBl II 2003, 807; vom 5. April 2011 II B 153/10, BFHE 232, 380, BStBl II 2011, 942; vom 4. Mai 2011 II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395). Sei zu erwarten, dass das BVerfG lediglich die Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit dem GG ausspreche und dem Gesetzgeber nur eine Nachbesserungspflicht für die Zukunft auflege, könne keine AdV gewährt werden (BFH-Beschluss in BFHE 202, 380, BStBl II 2003, 807).
- 45** Auch ob dieser Spruchpraxis zu folgen ist, kann im Streitfall dahinstehen (grundsätzlich ablehnend Gosch in Beermann/Gosch, § 69 FGO Rz 180.1; Gräber/Koch, a.a.O., § 69 Rz 113; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 69 FGO Rz 96; derselbe, DStR 2012, 325, 328 f.). Es ist nicht zu erwarten, dass das BVerfG dem Gesetzgeber nur einen Regelungsauftrag für die Zukunft erteilen wird, überdies soll eine pro-futuro-Wirkung nur die Ausnahme darstellen; auch dürfen bei der Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit Art. 3 Abs. 1 GG Gerichte und Verwaltungsbehörden die Norm grundsätzlich nicht mehr anwenden (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, BStBl II 2002, 618).
- 46** 4. Die Vollziehung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 kann aus prozessrechtlichen Gründen nur in Höhe von 69.112 €, nicht aber in Höhe der gesamten Steuerfestsetzung, ausgesetzt werden.
- 47** Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO ist die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung bei Steuerbescheiden auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die

anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen, beschränkt; dies gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint.

- 48** a) Hiernach sind nur 69.112 € der für 2010 festgesetzten Körperschaftsteuer von der Vollziehung auszusetzen, weil das FA Körperschaftsteuer in Höhe von 586.681 € festgesetzt hat und hierauf zum einen die Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.366 € anzurechnen und zum anderen die festgesetzten Vorauszahlungen in Höhe von 516.203 € abzuziehen sind.
- 49** b) Entgegen der Auffassung der Antragstellerin ist die für 2010 festgesetzte Körperschaftsteuer nicht ausnahmsweise in vollem Umfang von der Vollziehung auszusetzen, weil dies zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint.
- 50** aa) Der Begriff der wesentlichen Nachteile i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO ist im Sinne der Rechtsprechung zu § 114 FGO zu verstehen (Senatsbeschluss vom 2. November 1999 I B 49/99, BFHE 190, 59, BStBl II 2000, 57, m.w.N.). Diese Beschränkung ist mit dem GG vereinbar und nicht im Wege verfassungskonformer Auslegung zu korrigieren (BFH-Beschluss vom 24. Januar 2000 X B 99/99, BFHE 192, 197, BStBl II 2000, 559). Wesentliche Nachteile i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 2 FGO sind dann gegeben, wenn durch die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen unmittelbar und ausschließlich bedroht sein würde (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. November 2001 V B 100/01, BFH/NV 2002, 519; vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367). Darüber hinaus gewährleistet § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO aufgrund des Gebots eines effektiven Rechtsschutzes, dass wegen wesentlicher Nachteile zugunsten des Bürgers von den allgemeinen Grundsätzen abgewichen werden kann, wenn ein unabweisbares Interesse dies gebietet (Senatsbeschluss in BFHE 190, 59, BStBl II 2000, 57; s. auch BVerfG-Beschluss vom 7. Dezember 1977 2 BvF 1/77, 2 BvF 2/77, 2 BvF 4/77, 2 BvF 5/77, BVerfGE 46, 337), um eine erhebliche, über Randbereiche hinausgehende Verletzung von Grundrechten zu vermeiden, die durch eine Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr beseitigt werden kann (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 15. August 2002 1 BvR 1790/00, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3691; vom 16. Mai 1995 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1; vom 25. Oktober 1988 2 BvR 745/88, BVerfGE 79, 69). Allein bei einem Überwiegen der Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs in der Hauptsache erscheint eine Aufhebung der Vollziehung zur Vermeidung wesentlicher Nachteile hingegen nicht nötig (Senatsbeschluss in BFHE 190, 59, BStBl II 2000, 57; BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 519). Dies gilt auch im Falle von (schwerwiegenden) Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der angewandten Steuerrechtvorschriften (BFH-Beschluss in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367). Die Erfolgsaussichten in der Hauptsache können jedoch zur Bejahung wesentlicher Nachteile führen, wenn die Rechtslage klar und eindeutig für die begehrte Regelung spricht und eine abweichende Beurteilung in einem etwa durchzuführenden Hauptsacheverfahren zweifelsfrei auszuschließen ist (BFH-Beschluss in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367) oder wenn bei Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit einer Norm die Dringlichkeit, ihren Vollzug einstweilen auszusetzen, besonders deutlich wird (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 13. November 1957 1 BvR 78/56, BVerfGE 7, 175; BVerfG-Beschluss vom 17. November 1966 1 BvR 52/66, BVerfGE 20, 363, 364). In einem derartigen Fall sind die Erfolgsaussichten in der Hauptsache für das Vorliegen wesentlicher Nachteile in weitem Umfang vorgreiflich (BFH-Beschluss in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367).
- 51** bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen führt die Vollziehung im Streitfall nicht zu wesentlichen Nachteilen, die eine AdV in vollem Umfang gebieten würden.
- 52** Die wirtschaftliche und persönliche Existenz der Antragstellerin ist durch die Vollziehung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 nicht unmittelbar und ausschließlich gefährdet. Wie die Antragstellerin vorgetragen hat, erhält sie voraussichtlich einen weiteren Kredit in Höhe von 1,8 Mio. €, der auch zur Zahlung noch offener Steuerschulden verwandt werden könne. Allein der Umstand, dass Steuerpflichtige nicht über die von ihnen verlangten Mittel verfügen und Zahlungen im Wege der Kreditaufnahme finanzieren müssen, ist kein wesentlicher Nachteil i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 2 FGO (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 519).
- 53** Es besteht aber auch im Übrigen kein unabweisbares Interesse der Antragstellerin, das eine AdV in Höhe der gesamten Steuerfestsetzung verlangt. Nicht ausreichend hierfür ist, dass der Senat Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. hat; eine von dem Senat abweichende Beurteilung durch das BVerfG ist nicht zweifelsfrei auszuschließen.
- 54** Weitere Umstände, die die Dringlichkeit, den Vollzug des Steuerbescheides auszusetzen, besonders deutlich werden lassen, sind schließlich weder von der Antragstellerin substantiiert dargelegt und glaubhaft gemacht worden noch anhand der dem Senat vorliegenden Unterlagen erkennbar.

- 55** 5. Die AdV ist im Streitfall ohne Auferlegung einer Sicherheitsleistung zu gewähren.
- 56** Die Anordnung einer Sicherheitsleistung nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 FGO ist im Grundsatz dann geboten, wenn die spätere Vollstreckung der Steuerforderung infolge der AdV gefährdet oder erschwert erscheint. Es ist hierbei zunächst einmal Sache des FA, die für die Gefährdung der Forderung sprechenden konkreten Anhaltspunkte vorzutragen und glaubhaft zu machen (vgl. etwa BFH-Beschlüsse vom 20. März 2002 IX S 27/00, BFH/NV 2002, 809; vom 10. Oktober 2002 VII S 28/01, BFH/NV 2003, 12).
- 57** Im Streitfall ist nicht vorgetragen worden und für den Senat anhand der vorliegenden Akten auch nicht erkennbar, dass die spätere Durchsetzung der Steuerforderungen gefährdet oder erschwert werden könnte. Die Antragstellerin ist vielmehr Eigentümerin eines Grundstücks, in dem stille Reserven in Höhe von ... Mio. € enthalten sind. Allein durch die Möglichkeit, dieses Grundstück verwerten zu können, erscheint die Steuerzahlung in ausreichendem Maße gesichert.
- 58** 6. Soweit die Antragstellerin mit ihrer Beschwerde auch die AdV der Bescheide über die Solidaritätszuschläge begehrt, ist die Beschwerde unbegründet. Das FG hat den Antrag insoweit im Ergebnis zu Recht abgelehnt, weil der Antrag insoweit unzulässig ist. An einer AdV dieser Bescheide besteht kein schutzwürdiges Interesse.
- 59** In ständiger Rechtsprechung verneint der BFH das schutzwürdige Interesse an einer AdV, wenn die Aussetzung eines Folgebescheides begehrt wird, obwohl ein Grundlagenbescheid bereits ergangen ist und deshalb mit Rücksicht auf die gemäß § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO vorzunehmende Folgeaussetzung nur die Aussetzung des Grundlagenbescheides beantragt werden kann (BFH-Beschlüsse vom 21. Dezember 1993 VIII B 107/93, BFHE 173, 158, BStBl II 1994, 300; vom 14. Juli 1998 VIII B 38/98, BFHE 186, 379). Die AdV des Grundlagenbescheides begründet eine Verpflichtung der für den Erlass des Folgebescheides zuständigen Behörde, die Vollziehung dieses Bescheides auszusetzen (BFH-Beschluss vom 25. April 1977 IV S 3/77, BFHE 122, 18, BStBl II 1977, 612).
- 60** Hiervon ausgehend besteht im Streitfall kein berechtigtes Interesse an einer gerichtlichen AdV der betreffenden Bescheide, weil sie Folgebescheide der Körperschaftsteuerbescheide sind (vgl. Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761; FG Berlin-Brandenburg, Beschluss in EFG 2012, 358). Indem die Antragstellerin vorträgt, die Zinsschranke sei verfassungswidrig, wendet sie sich gegen die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer, die die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag darstellt (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, § 4 Satz 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995). Spezifische Einwendungen gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags hat die Antragstellerin nicht vorgetragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de