Beschluss vom 18. Dezember 2013, I B 85/13

Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 4h EStG 2002 n.F. - Aussetzungsinteresse

BFH I. Senat

EStG § 4h Abs 1, EStG § 4h Abs 2, KStG § 8a, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 2 S 3, FGO § 69 Abs 3 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, KStG VZ 2008 , GG Art 100 Abs 1, GG Art 14

vorgehend FG Münster, 28. April 2013, Az: 9 V 2400/12 K

Leitsätze

1. Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gemäß § 4h EStG 2002 n.F. (sog. Zinsschranke) mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist .

2. Eine AdV ist nicht deswegen zu versagen, weil zu erwarten ist, dass das BVerfG lediglich die Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit dem GG aussprechen und dem Gesetzgeber eine Nachbesserungspflicht für die Zukunft aufgeben wird (Anschluss an BFH-Beschluss vom 21. November 2013 II B 46/13, DStR 2013, 2686) .

Tatbestand

A. Streitig ist, ob der Körperschaftsteuerbescheid für 2008 der Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) wegen verfassungsrechtlicher Zweifel an der sog. Zinsschranke von der Vollziehung auszusetzen ist.

2 Gegenstand des Unternehmens der Antragstellerin war im Streitjahr 2008 die Herstellung von Maschinen und Geräten sowie der Handel mit ihnen. Die Betriebsgrundstücke und weitgehend auch die Betriebsgebäude wurden von der S-GmbH & Co. KG gepachtet. Zum 31. Dezember 2008 hielt die Antragstellerin zudem 99 %-ige und 100 %-ige Beteiligungen an dreizehn Tochtergesellschaften im Ausland. Ihre Gesellschafter waren im Streitjahr zu 50 v.H. die SF-GmbH & Co. KG, zu 20 v.H. S und zu jeweils 15 v.H. dessen zwei Kinder. S war zudem zu 94 v.H. unmittelbar und über eine GmbH zu 6 v.H. mittelbar an der SF-GmbH & Co. KG beteiligt.

3 Die Antragstellerin erwirtschaftete im Streitjahr ein Einkommen nach Zinsen in Höhe von ./. 5.667.900 €. Ihr entstand im selben Zeitraum ein Zinsaufwand in Höhe von 9.599.378 €; die Zinserträge beliefen sich auf 1.854.485 € und die Abschreibungen auf 2.714.946 €. Ihre Eigenkapitalquote war im Streitjahr nicht annähernd gleich hoch oder höher als die ihres Konzerns.

4 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA-) ging davon aus, dass von dem Zinsaufwand lediglich ein Betrag in Höhe von 3.292.067 € als Betriebsausgabe abgezogen werden könne. Der verbleibende Zinsaufwand in Höhe von 6.307.311 € könne nur als Zinsvortrag festgestellt werden. Hiervon ausgehend setzte das FA Körperschaftsteuer für 2008 in Höhe von 11.631 € fest.

5 Die Antragstellerin hat gegen den Körperschaftsteuerbescheid Einspruch eingelegt, über den bislang noch nicht entschieden worden ist. Den parallel gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Körperschaftsteuerbescheides lehnte das FA ab. Ebenso lehnte das Finanzgericht (FG) Münster den daraufhin bei ihm gestellten Antrag auf AdV durch Beschluss vom 29. April 2013 9 V 2400/12 K ab. Zwar sei ernstlich zweifelhaft, ob die sog. Zinsschranke einer verfassungsrechtlichen Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit standhalte. Dem Aussetzungsinteresse der Antragstellerin komme allerdings kein Vorrang vor dem öffentlichen Interesse am Gesetzesvollzug zu. Der Beschluss ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1147 veröffentlicht.

6 Mit ihrer vom FG zugelassenen Beschwerde wendet sich die Antragstellerin gegen die Ablehnung der AdV. Sie beantragt, unter Aufhebung des FG-Beschlusses die Vollziehung des angefochtenen Bescheides auszusetzen.

7 Das FA hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B. Die Beschwerde ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Beschlusses und zur AdV des streitigen Steuerbetrages.

9 I. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (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).

10 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. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; seitdem ständige Rechtsprechung, s. z.B. Senatsbeschlüsse vom 13. März 2012 I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611, und vom 9. Mai 2012 I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489). 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).

11 II. 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 zum Abzug zugelassen und deshalb eine Körperschaftsteuer in Höhe von 11.631 € festgesetzt hat.

12 1. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die einfachrechtlichen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Zinsschranke gemäß § 8 Abs. 1, § 8a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --KStG 2002 n.F.-- i.V.m. § 4h Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des UntStRefG (EStG 2002 n.F.) vorliegen.

13 Zinsaufwendungen eines Betriebs sind nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F. --hier i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.-- nur in Höhe des verrechenbaren EBITDA, d.h. 30 v.H. des um Zinsaufwendungen und bestimmte Abschreibungen erhöhten Einkommens, abziehbar. Danach verbleibende nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 n.F.). Dass das FA diese Vorgaben in dem angefochtenen Bescheid zutreffend umgesetzt hat, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Vertiefung. Insbesondere ist im Streitfall keiner der Ausnahmetatbestände gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n.F. erfüllt. Der die Zinserträge übersteigende Zinsaufwand ist höher als 1 Mio. € (vgl. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F.), die Antragstellerin ist Muttergesellschaft eines Konzerns (vgl. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F.) und ihre Eigenkapitalquote ist nicht (annähernd) gleich hoch oder höher als die des Konzerns (vgl. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F.).

14 2. Der Senat hat indes im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F. (so z.B. auch FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 13. Oktober 2011 12 V 12089/11, EFG 2012, 358; Hey in Brähler/Lösel [Hrsg.], Deutsches und internationales Steuerrecht, Gegenwart und Zukunft, Festschrift für Christiana Djanani, 2008, S. 109, 122 ff.; Goebel/Eilinghoff, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 550, 554; Gosch, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1553, 1559; Gosch/Förster, KStG, 2. Aufl., Exkurs § 4h EStG Rz 35 f.; Jehlin, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, 2013, S. 135 ff.; Musil/Volmering, Der Betrieb --DB-- 2008, 12, 14 ff.; Oellerich in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, § 8a Rz 37; Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 4h Rz 3 f.; Stöber in Lademann, Körperschaftsteuergesetz, § 8a Rz 243 ff.; "gewichtige Bedenken" hat auch das Niedersächsische FG in seinem Beschluss vom 18. Februar 2010 6 V 21/10, EFG 2010, 981; a.A. z.B. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. November 2012 6 K 3390/11, juris; s. Betriebs-Berater --BB-- 2013, 2646; Niedersächsisches FG, Urteil vom 11. Juli 2013 6 K 226/11, EFG 2013, 1790; Heuermann, DStR 2013, 1 ff.; Blümich/Heuermann, § 4h EStG Rz 25; Schenke in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4h Rz A 162 ff.; Schmehl in

Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 99, 116 f.; Verfügung der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 11. Juli 2013, DStR 2013, 1947, 1948; im Ergebnis auch Heyes, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsgrundsätze zur Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG), 2014, S. 404 ff.).

15 a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (z.B. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa, und vom 8. Mai 2013 1 BvL 1/08, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2013, 2498, unter C.II.1.). Aus dem 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. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.a; vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, DStR 2013, 1228, unter C.I.1.; BVerfG-Urteil vom 19. Februar 2013 1 BvL 1/11, 1 BvR 3247/09, NJW 2013, 847, unter B.IV.1.a).

16 Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.a; vom 18. Juli 2012 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179, unter B.I.2.a). 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. z.B. BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfG-Urteil vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I.). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 224, unter D.I., und vom 18. Dezember 2012 1 BvR 1509/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 258, unter II.1.a aa). Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a).

17 b) Von diesen Maßgaben ausgehend können gewichtige Gründe dafür ins Feld geführt werden, dass die Zinsschranke eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem nach sich zieht. Durch die Zinsschranke könnte der Gesetzgeber das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Körperschaftsteuerrechts am Gebot der finanziellen Leistungsfähigkeit durchbrochen haben.

18 Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer (z.B. Senatsurteil vom 22. August 2012 I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBE II 2013, 512). Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach der Ertragskraft des Unternehmens. Dies folgt auch aus § 8 Abs. 1 KStG 2002, demzufolge sich das Einkommen und die Einkommensermittlung nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts bestimmen. Danach unterliegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Einnahmen und den Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG 2002), der Besteuerung. Deshalb sind Betriebsausgaben grundsätzlich steuerlich abziehbar (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter C.III.1.a).

19 Diese systematische Grundentscheidung hat der Gesetzgeber durchbrochen, weil aufgrund der Zinsschranke nicht das Nettoeinkommen besteuert wird. Während der Besteuerung in einem konkreten Veranlagungszeitraum die gesamten Einnahmen zugrunde gelegt werden (vgl. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 i.V.m. § 25 Abs. 1 EStG 2002), können die in dem Veranlagungszeitraum anfallenden Zinsaufwendungen aufgrund der Zinsschranke (§ 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F.) nur in eingeschränktem Maße unmittelbar abgezogen und im Übrigen nur in spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden (so auch Marquart/Jehlin, DStR 2013, 2301, 2302).

20 c) Der Senat hat ernstliche Zweifel, ob die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips gerechtfertigt ist.

21 aa) Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz von 25 v.H. auf 15 v.H. gesenkt und die Gewerbesteuermesszahl von maximal 5 v.H. auf einheitlich 3,5 v.H. verringert, so dass die nominale Belastung der Unternehmensgewinne --bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 v.H.-- nur noch bei 29,83 v.H.

lag. Nach Auffassung des beschließenden Senats ist der Gesetzgeber zur Gegenfinanzierung eines derartigen steuerpolitischen Vorhabens zwar nicht grundsätzlich gehindert, einzelne betriebliche Aufwendungen unter Einschränkung des objektiven Nettoprinzips bei der Bemessung der Körperschaftsteuer unbeachtet zu lassen. Jedoch muss er bei derartigen Maßnahmen auf eine gleichheitsgerechte Lastenverteilung achten (BVerfG-Beschlüsse vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.3.c aa; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.3.a). Dies ist bei der Zinsschranke nicht geschehen. Denn der Gesetzgeber hat die Absenkung der Steuersätze nicht durch eine die Steuerpflichtigen möglichst gleichmäßig belastende Erweiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert.

22 bb) Es bestehen für den Senat ebenfalls ernstliche Zweifel, ob die Zinsschranke durch einen sog. qualifizierten Fiskalzweck gerechtfertigt werden kann (vgl. Prinz, DB 2013, 1571, 1572; s. zum qualifizierten Fiskalzweck Senatsurteil in BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512; Desens, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 745, 749; Kube, DStR 2011, 1781, 1789 f.). Dass die Zinsschranke zur Verstetigung des Steueraufkommens oder zur Vermeidung unkalkulierbarer Steuerausfälle geboten gewesen wäre, erkennt der Senat bei überschlägiger Prüfung nicht.

23 cc) Ebenso hat der Senat im summarischen Verfahren Bedenken, die Zinsschranke mit dem Zweck der Missbrauchsabwehr zu rechtfertigen.

24 aaa) Ausgehend von der Gesetzesbegründung stellt die Zinsschranke eine Missbrauchstypisierung dar. Denn sie soll der "Sicherung inländischen Steuersubstrats" und der "Vermeidung von missbräuchlichen Steuergestaltungen" dienen (BTDrucks 16/4841, S. 35). Sie richtet sich gegen eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung der Unternehmen und soll verhindern, dass allein aus Gründen der Steueroptimierung eine hohe Fremdkapitalquote angestrebt wird. Konzerne sollen insbesondere nicht mittels grenzüberschreitender konzerninterner Fremdkapitalfinanzierung in Deutschland erwirtschaftete Erträge ins Ausland transferieren können. Weiterhin soll die Zinsschranke verhindern, dass Konzerne sich gezielt über ihre deutschen Töchter auf dem Kapitalmarkt verschulden und über die gezahlten Zinsen vor allem in Deutschland die Steuerbemessungsgrundlage verringert wird (BTDrucks 16/4841, S. 31).

25 bbb) Zweifelhaft ist angesichts dieses Zwecks, ob die Zinsschranke den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Missbrauchstypisierung entspricht. Denn eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 224, unter D.I.; vom 6. April 2011 1 BvR 1765/09, HFR 2011, 812, unter IV.2.a). 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, unter B.I.2.b; Huster in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum Grundgesetz, 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, unter C.I.4.f; vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, unter C.I.2.; Heun in Dreier, Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 3. Aufl., Art. 3 Rz 34).

26 ccc) Es bestehen auch Zweifel, ob die Zinsschranke, um ihren Zweck zu erfüllen, erforderlich ist.

27 aaaa) Zwar erfasst sie auch Fälle von Gewinnverlagerungen, in denen das Besteuerungssubstrat im Inland gefährdet ist. Sie ist indes nicht zielgenau formuliert, so dass missbräuchliche Gestaltungen unterhalb der Freigrenze von 3 Mio. € nicht erfasst werden (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F. i.d.F. des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen --Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung-- vom 16. Juli 2009, BGBl I 2009, 1959, BStBl I 2009, 782), während andererseits Finanzierungsgestaltungen erfasst werden, die marktüblich, sinnvoll und typischerweise nicht missbräuchlich sind (Prinz, FR 2008, 441, 443; Schmidt/Loschelder, EStG, 32. Aufl., § 4h Rz 4; zur Kritik wegen der Zielungenauigkeit auch Marquart/Jehlin, DStR 2013, 2301, 2305 f.). Grund hierfür ist, dass die Zinsschranke nicht zielgenau an die als missbräuchlich eingestufte Gewinnverlagerung ins Ausland anknüpft, sondern pauschal an eine als zu hoch empfundene Fremdkapitalisierung; sie erfasst zur Vermeidung unionsrechtlicher Friktionen auch den reinen Inlandsfall, obwohl hier eine das deutsche Besteuerungssubstrat gefährdende Gewinnverlagerung durch Fremdkapitalisierung nicht denkbar ist (Hey in Festschrift für Christina Djanani, a.a.O., S. 109, 125). Hinzu kommt, dass aufgrund der Regelungsstruktur der Zinsschranke insbesondere fremdkapitalbedürftige neue Unternehmen und Unternehmen in der Krise betroffen werden, ohne dass bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müsste (Goebel/Eilinghoff, DStZ 2010, 550, 555; Südkamp in Birk/Saenger/Töben, Forum Steuerrecht 2009, 2010, S. 249, 271). Gerade bei diesen Unternehmen kann die Zinsschranke zudem zu unangemessenen Belastungswirkungen in Form einer

Substanzbesteuerung führen, die eine weitere Fremdkapitalaufnahme notwendig machen und zu einer weitgehenden Entwertung des Zinsvortrags sowie einem gesteigerten Insolvenzrisiko führen kann.

28 bbbb) Ebenso erscheint es fraglich, ob die Vermeidung der Unionsrechtswidrigkeit durch eine derart schwerwiegende Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips hergestellt werden musste. Es lässt sich zumindest nicht ausschließen, dass der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) ausgehend von seiner jüngeren Rechtsprechung (s. EuGH-Urteil vom 12. September 2006 C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Slg. 2006, I-7995, Rz 55 ff.; EuGH-Beschluss vom 23. April 2008 C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Slg. 2008, I-2875, Rz 77 ff.) eine im dargestellten Sinne zielgenaue Missbrauchsklausel akzeptieren würde und dem Gesetzgeber deren Ausformulierung auch möglich gewesen wäre (so auch Hey in Festschrift für Christina Djanani, a.a.O., S. 109, 126).

29 dd) Es sprechen ferner gewichtige Gründe dafür, dass auch das in der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/4841, S. 31) zum Ausdruck kommende Ziel der Stärkung der Eigenkapitalbasis die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips nicht zu rechtfertigen vermag. Es entspricht der durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützten wirtschaftlichen Handlungsfreiheit des Unternehmers, ob er sich eigen- oder fremdfinanziert (zur verfassungsrechtlichen Verankerung der wirtschaftlichen Handlungsfreiheit s. BVerfG-Urteil vom 19. Oktober 1983 2 BvR 298/81, BVerfGE 65, 196, unter C.I.2.; BVerfG-Beschlüsse vom 8. April 1997 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, unter C.III.1.a, und vom 18. Juni 2012 1 BvR 1530/11, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2012, 1283, unter II.1.; Kahl in Merten/Papier, Handbuch der Grundrechte, Band V, § 124 Rz 66). Unabhängig davon werden eigenkapitalschwache Betriebe aufgrund der Freigrenze (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F.) von der Zinsschranke ohnehin nicht erfasst, und sind nicht konzernzugehörige Unternehmen vom Anwendungsbereich ausgenommen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F.). Gleiches betrifft selbst hoch fremdkapitalfinanzierte Betriebe, soweit sie nur den Eigenkapitalvergleich des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. bestehen.

30 3. Angesichts der bereits in Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG bestehenden ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides kann der Senat dahingestellt sein lassen, ob und inwieweit die Zinsschranke zudem entsprechende Zweifel hinsichtlich der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG begründet (dafür Goebel/Eilinghoff, DStZ 2010, 550, 555, und Jehlin, a.a.O., S. 187 ff.; einschränkend München, Die Zinsschranke – eine verfassungs-, europa- und abkommensrechtliche Würdigung, 2010, S. 45 ff.; Oellerich in Mössner/ Seeger, a.a.O., § 8a Rz 38; Seiler in Kirchhof, a.a.O., § 4h Rz 5; Scheunemann/Socher, BB 2007, 1144, 1151; a.A. Heuermann, DStR 2013, 1, 2; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 190 f.; auch Heyes, a.a.O., S. 419 ff.). Gleiches gilt für die im Schrifttum vorgetragenen Bedenken hinsichtlich eines Verstoßes gegen den Bestimmtheitsgrundsatz (hierzu Birk, DStR 2009, 877, 878 f.; Goebel/Eilinghoff, DStZ 2010, 550, 557 f.; Heuermann, DStR 2013, 1, 4; Hick in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 4h EStG Rz 6; Kaligin in Lademann, EStG, § 4h Rz 11; Korn in Korn, § 4h EStG Rz 22; Müller-Gatermann, Die Steuerberatung 2007, 145, 158; Schenke in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 193 ff.; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4h Rz 4).

31 III. Die AdV ist nicht wegen eines fehlenden besonderen Aussetzungsinteresses ausgeschlossen.

32 1. Allerdings verlangt die Spruchpraxis etlicher Senate des BFH bei der AdV von Steuerbescheiden aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die ihnen zugrunde liegenden Vorschriften ein berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes. Das gründe in dem Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes. Geboten ist hiernach 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; vom 9. März 2012 VII B 171/11, BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418). Bei der Abwägung soll 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 ankommen (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; in BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418). Das Gewicht der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betroffenen Vorschrift soll bei dieser Abwägung nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein (BFH-Beschlüsse vom 9. November 1992 X B 137/92, juris, und in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558).

33 2. Ob dem uneingeschränkt beizupflichten ist, kann der Senat im Streitfall abermals (s. bereits Senatsbeschluss in

BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611, m.w.N.; s. auch BFH-Beschluss in 236, 206, BStBl II 2012, 418, der auf eine solche Abwägung gänzlich verzichtet, dazu Gosch, BFH/PR 2012, 243) dahinstehen lassen; in casu liegt ein besonderes Aussetzungsinteresse vor, das den öffentlichen, vor allem haushalterischen Interessen vorgeht.

34 a) Zwar mag die Substanzbesteuerung im vorliegenden Fall nicht zu einer Existenz gefährdenden Situation für die Antragstellerin führen, und es ist nicht erkennbar, dass der Vollzug des Körperschaftsteuerbescheides für sie irreparable Nachteile nach sich zieht (s. zu solchen Konstellationen z.B. BFH-Beschlüsse vom 25. Juli 1991 III B 555/90, BFHE 164, 570, BStBl II 1991, 876, und vom 29. Oktober 1991 III B 83/91, BFH/NV 1992, 246; s. für irreparable Nachteile BFH-Beschlüsse vom 9. November 1992 X B 137/92, juris, und in BFH/NV 1995, 143). Auch bei einer geringeren Belastung des Steuerpflichtigen kann das Aussetzungsinteresse aber überwiegen, namentlich dann, wenn die Gefahren für die öffentliche Haushaltsführung vergleichsweise gering sind. Das ist hier der Fall, da durch die sog. Zinsschranke insgesamt nur Mehreinnahmen von 697,5 Mio. € p.a. erwartet werden (vgl. Stellungnahme des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung Berlin --DIW Berlin–- zum Gesetzentwurf Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung [BTDrucks 16/12254 und BRDrucks 168/09], www.diw.de/documents/publikationen/73/96142/rn30.pdf sowie den dazu gegebenen Kurzbericht von Bach/Buslei, Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 17/2009, 283 ff.; s. auch bereits Senatsbeschluss in BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611). Dabei fällt erschwerend ins Gewicht, dass die Studie des DIW Berlin noch auf der Basis der seinerzeit maßgebenden ursprünglichen Gesetzesfassung erstellt worden ist, also unter Einbeziehung einer Freigrenze von lediglich 1 Mio. € anstelle der nachfolgend --rückwirkend (vgl. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F. i.V.m. § 52 Abs. 12d Satz 3 EStG 2002 n.F., jeweils i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung), und damit auch für das Streitjahr-- eingeräumten Freigrenze von 3 Mio. €; die Zahl der betroffenen und belasteten Unternehmen hat sich danach --ausgehend von jener Studie-- nochmals um gut die Hälfte (von zuvor rd. 600 Unternehmen) reduziert. Auch das Steuermehraufkommen infolge der Zinsschranke hat sich danach nochmals vermindert, wenn auch lediglich --aber immerhin-- um 7 v.H., weil die Mehreinnahmen aus der Zinsschranke stark auf die großen Unternehmen konzentriert sind. Dem steht entgegen, dass die Antragstellerin trotz des von ihr erwirtschafteten Verlusts in Millionenhöhe infolge der sog. Zinsschranke einer erheblichen Steuerbelastung "aus der Substanz" ausgesetzt ist.

35 b) Die Bedenken gegenüber der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke sind auch von hinreichendem Gewicht. Sie decken sich mit der im Schrifttum weit überwiegend vertretenen Auffassung, welche den Senat überzeugt und welcher er sich angeschlossen hat. Dass die zugrunde liegende Vorschrift derzeit nicht dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung vorliegt (s. dazu BFH-Beschluss vom 21. November 2013 II B 46/13, BFHE 243, 162), tritt dahinter zurück. So hat das BVerfG es unter Hervorhebung der besonderen Bedeutung der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG in jüngerer Vergangenheit denn auch bereits ausreichen lassen, wenn die Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift lediglich von einer Mindermeinung im Fachschrifttum vertreten worden ist. Das genügte ihm, um eine zurückweisende Beschließung durch den BFH aufzuheben (BVerfG, Kammerbeschluss vom 11. Oktober 2010 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296, dort unter Aufhebung des BFH-Beschlusses vom 25. Mai 2010 IX B 179/09, BFH/NV 2010, 1627). Letztlich trägt dieses Verständnis der überragenden Bedeutung der Rechtsschutzgewährleistung nach Art. 19 Abs. 4 GG Rechnung. Etwaige Gegenerwägungen sind bei der notwendigen Abwägung zwischen individuellen und öffentlichen Interessen nur dann in die Waagschale zu werfen, wenn ihnen überragendes Gewicht zukommt. Andernfalls erzwingen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm als gewissermaßen "intensivste" Form der Rechtswidrigkeit eines Bescheides dessen AdV (vgl. Gosch in Beermann/Gosch, FGO § 68 Rz 108 f.).

36 3. Dem besonderen Aussetzungsinteresse der Antragstellerin steht nicht entgegen, dass vor allem der II. Senat des BFH bislang davon ausgegangen ist, im AdV-Verfahren könne keine weiter gehende Entscheidung getroffen werden als vom BVerfG in einem Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG zu erwarten sei. Sei nicht davon auszugehen, dass eine Vorschrift rückwirkend für nichtig erklärt werde, scheide eine AdV daher aus (BFH-Beschlüsse vom 11. Juli 1986 II B 49/83, BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782; 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). Denn der II. Senat hat diese Rechtsprechung jüngst aufgegeben, weil es nicht gerechtfertigt sei, aufgrund einer Prognose über eine Entscheidung des BVerfG vorläufigen Rechtsschutz generell auszuschließen. Sei ein qualifiziertes Interesse an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorhanden, müsse dieses Interesse im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG auch effektiv durchsetzbar sein und dürfe nicht deshalb leerlaufen, weil das BVerfG möglicherweise in einem Normenkontrollverfahren eine Weitergeltung verfassungswidriger Normen anordne (BFH-Beschluss in BFHE 243, 162). Der beschließende Senat pflichtet dem bei.

37 IV. Gründe, die die Anordnung einer Sicherheitsleistung erforderlich machen, sind weder vom FA vorgetragen

worden noch nach Aktenlage ersichtlich. Nach § 69 Abs. 2 Satz 3 FGO kann die Aussetzung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Die Vollziehung eines angefochtenen Steuerbescheides ist regelmäßig ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, wenn --wie im vorliegenden Streitfall-- seine Rechtmäßigkeit ernstlich zweifelhaft ist und keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass bei einem Unterliegen der Antragstellerin im Hauptsacheverfahren die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet wäre (BFH-Beschlüsse vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, und in BFHE 243, 162).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de