Finanzgericht Köln, 13 V 1408/12

Datum:	04.07.2012
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Beschluss
Aktenzeichen:	13 V 1408/12
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2012:0704.13V1408.12.00

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beschwerde wird zugelassen.

Gründe 1

I. 2

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheides 2010 wegen verfassungsrechtlicher Zweifel an den Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e des Gewerbesteuergesetzes - GewStG -. 3

Die Antragstellerin wies in ihrem Jahresabschluss 2010 nach Handelsrecht einen Jahresfehlbetrag von ca. 668.000 € aus. Bei der Berechnung des Jahresfehlbetrages war eine Gewerbesteuerrückstellung von ca. 108.000 € berücksichtigt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2010 und den Lagebericht für das Geschäftsjahr 2010 der Antragstellerin verwiesen. 4

Im Februar 2012 reichte die Antragstellerin die Körperschaftsteuer- und die Gewerbesteuererklärung 2010 beim Antragsgegner ein. Die Hinzurechnungen nach § 60 Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung - EStDV - , sowie nach § 10 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - und § 10 Nr. 4 KStG führten im Ergebnis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer in Höhe von 5

minus 536.616 €.

Im Rahmen der Gewerbesteuererklärung deklarierte die Antragstellerin Entgelte für Schulden im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG in Höhe von 105.426 €, Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Betriebsanlagegüter gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG in Höhe von 185.273 € sowie Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Betriebsanlagegüter gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in Höhe von 13.231.367 €. 6

Dies führte zunächst zur Erfassung der Schuldzinsen in voller Höhe, der Aufwendungen für die Anmietung beweglicher Wirtschaftsgüter in Höhe von 20% sowie der Aufwendungen für die Anmietung unbeweglicher Wirtschaftsgüter in Höhe von 50%. Der so ermittelte Gesamtbetrag von 6.758.163 € wurde um den Freibetrag von 100.000 € gemindert. Entsprechend § 8 Nr. 1 Satz 1 GewStG wurde dem Verlust aus Gewerbebetrieb von 536.616 € bei der Berechnung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen ein Viertel des Betrages (zuzüglich minimaler Korrekturen wegen Spenden) hinzugerechnet. Dadurch ergab sich ein gerundeter Gewerbeertrag von 1.197.900 €, was zu einem Gewerbesteuermessbetrag von 39.476,50 € führte. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid Bezug genommen. 7

Gegen den Gewerbesteuermessbescheid wandte sich die Antragstellerin mit fristgerecht erhobenem Einspruch, der ausweislich der Mitteilung des Antragsgegners hinsichtlich der hier streitbefangenen Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG nach § 363 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung - AO - im Hinblick auf das Musterverfahren (Az. 1 BvL 8/12) vor dem Bundesverfassungsgericht - BVerfG - auf der Basis des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts - FG - Hamburg 1 K 138/10 vom 29. Februar 2012 ruht. 8

Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheides wurde vom Antragsgegner unter dem 25. April 2012 abgelehnt. Er führte aus, dass trotz der möglichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit im vorliegenden Verfahren das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung höher zu bewerten sei als das Interesse der Antragstellerin an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes. 9

Dagegen wendet sich die Antragstellerin im vorliegenden Verfahren gemäß § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Zur Begründung trägt sie vor, dass das von ihr betriebene und realisierte Unternehmenskonzept darauf beruhe, zum Zwecke des Betriebes von Seniorenwohnheimen entsprechende Wirtschaftsgüter (Mobiliar und Ausstattung) sowie die entsprechenden Immobilien von dritten Eigentümern anzupachten. Das Geschäftsmodell sehe den Erwerb eigener Immobiliarobjekte nicht vor, da entsprechende Investitionen von ihr als auf Dienstleistung ausgerichteter Seniorenwohnheimbetreiberin nicht aufgebracht werden könnten. 10

Auf Grund ihres Geschäftsmodells sei sie überproportional stark von der Hinzurechnung von Pachtzinsen und sonstigen Finanzierungsanteilen ab 2008 belastet und im Vergleich zu anderen Unternehmen unangemessen benachteiligt. Exemplarisch verweist sie auf das Verhältnis der handelsrechtlichen Verluste im Streitjahr und dem vorausgegangenen Jahr 2009 (dort handelsrechtlicher Verlust ca. 970.000 € und gewerbesteuerpflichtiger Gewerbeertrag von ca. 1,45 Millionen €). 11

Sie vertritt die Auffassung, dass die durch die Hinzurechnung insbesondere von Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter eintretende Gewerbesteuerbelastung zu einer Verletzung von Art. 14 des Grundgesetzes - GG - in Form einer verfassungswidrigen 12

Substanzbesteuerung führe. Sie schulde für sich und ihre Betriebstätten im Jahr 2010 insgesamt ca. 181.000 € Gewerbesteuer. Außerdem würden Vorauszahlungen für die Jahre 2011 und 2012 im Umfang von ca. 290.000 € festgesetzt, obwohl sie im Jahr 2011 wieder einen handelsrechtlichen Verlust erlitten habe und ein solcher voraussichtlich auch für 2012 eintreten werde. Insgesamt werde sie für die Jahre 2010 bis 2012 Gewerbesteuerzahlungen i. H. v. ca. 471.000 € erbringen müssen. Insoweit verweist sie auf die dem Antrag in Kopie beigefügten Gewerbesteuerbescheide.

An der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheides 2010 bestünden ernstliche Zweifel. Hierzu verweist die Antragstellerin vollumfänglich auf den o.b. Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29. Februar 2012. Nach ihrer Überzeugung wird das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, ohne dass höherrangige Zwecke oder Rechte dies rechtfertigen könnten. Die Hinzurechnung der Finanzierungsanteile als fiktive und geschäftsmodellfremde Gewinne gefährdeten im Ergebnis ihre wirtschaftliche Existenz. Die erhobene Gewerbesteuer könne nicht aus erwirtschafteten Gewinnen, sondern müsse aus der Substanz der Gesellschaft gezahlt werden. Diese sei auf Grund der derzeitigen Liquiditätslage nicht mehr in dem für die Gewerbesteuerzahlungen notwendigen Maße vorhanden. Dadurch werde auch Art. 12 GG verletzt. 13

Vor allem bei den beweglichen und den unbeweglichen Wirtschaftsgütern komme es teilweise zu einer doppelten Erfassung bei der Gewerbesteuer des Verpächters und des Pächters. Diese unangemessene doppelte Erfassung verletze ebenfalls Art. 14 GG. 14

Die Besteuerung habe bei ihr zu einer existenzbedrohenden Situation geführt, so dass es bzgl. der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu einer unangemessenen Belastung komme. Ihr Recht auf einen möglichst effektiven Rechtsschutz würde unverhältnismäßig verletzt, wenn keine Aussetzung der Vollziehung angesichts der Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsnormen und der kurzfristigen enormen Liquiditätsbelastung gewährt würde. Entgegen der Auffassung des Antragsgegners überwiege das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung der Kommunen die Interessen der Antragstellerin nicht. Dem öffentlichen Haushaltsinteresse komme nach der Rechtsprechung des IV., VI. und IX. Senates des Bundesfinanzhofs - BFH - in der jüngeren Rechtsprechung eine geringere Bedeutung zu. Ergänzend hat die Antragstellerin insoweit auf die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 13. Oktober 2011 12 V 12089/11, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2012, 358 hingewiesen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Antragsschrift vom 7. Mai 2012 mit allen Anlagen und den Schriftsatz vom 14. Mai 2012 verwiesen. 15

Zu den Ausführungen des Antragsgegners zum Vorrang des öffentlichen Haushaltsinteresses trägt die Antragstellerin ergänzend vor, dass die Argumentation des Antragsgegners nicht überzeugen könne, da bei der Anfechtung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer der Besteuerung zu Grunde liegenden Vorschrift regelmäßig die Aussetzung der Vollziehung dazu führen müsse, dass die entsprechende Vorschriften vorübergehend nicht angewendet werden könnten. Wenn dies bereits die Aussetzung der Vollziehung ausschließe, könne es bei derartigen Verfahren keinen vorläufigen Rechtsschutz mehr geben. Dies sei nicht der Zweck des Gesetzes und widerspreche Art. 19 GG. 16

Hinsichtlich der Prognose einer Entscheidung des BVerfG verweist sie auf die Entscheidungen zur Kürzung der Pendlerpauschale, zur Abziehbarkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers oder zu den Übergangsvorschriften bei der Umgestaltung der Körperschaftsteuer 2000/2001. 17

Zur Darlegung ihrer finanziellen Situation legt die Antragstellerin ergänzend zum Jahresabschluss 2010 eine vorläufige Bilanz zum 31. Dezember 2011 vor, die einen Jahresfehlbetrag von ca. 1,3 Millionen € und ein verbleibendes Eigenkapital von ca. 160.000 € ausweist. Sie habe erhebliche Anlaufverluste im Zusammenhang mit der Neueröffnung von Seniorenzentren erlitten. Eine weitere Substanzbesteuerung hätte die Einstellung sämtlicher Expansionsbemühungen zur Folge, weil diese dann nicht mehr finanzierbar wären. Die Expansion sei aber unabdingbar für die zukünftige Erwirtschaftung positiver Ergebnisse. Sie betreue bisher lediglich ca. 630 Pflegebetten. Erst bei ca. 1.200 Pflegebetten könne aus ihrem Betrieb nachhaltig Gewinn erzielt werden. 18

Im Weiteren verweist die Antragstellerin auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH zum Ausschluss der Sicherheitsleistung bei Grundlagen- und Folgebescheiden. Sie vertritt die Auffassung, dass mit hinreichender Sicherheit von einem positiven Ausgang des Verfahrens auszugehen sei. 19

Auch sei gegebenenfalls vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgebotes die wirtschaftliche Zumutbarkeit einer Sicherheitsleistung zu prüfen. Sie sei außer Stande eine Bankbürgschaft beizubringen. Die erforderlichen finanziellen Mittel seien nicht vorhanden. Beweismittel insoweit sind nicht vorgelegt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 25. Mai und 27. Juni 2012 mit Anlagen Bezug genommen. 20

Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, 21

die Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheides 2010 vom 15. März 2012 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die gegen den vorgenannten Bescheid demnächst erhobene Klage unter Ausschluss der Anordnung einer Sicherheitsleistung beim Folgebescheid auszusetzen, 22

hilfsweise, die Beschwerde zuzulassen. 23

Der Antragsgegner beantragt sinngemäß, 24

den Antrag als unbegründet zurückzuweisen, 25

hilfsweise, die Aussetzung der Vollziehung ohne Ausschluss einer Sicherheitsleistung bei den Folgebescheiden zu gewähren. 26

Er hält daran fest, dass über die ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm hinaus ein besonderes berechtigtes Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen für die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung erforderlich sei und verweist insoweit auf die Rechtsprechung des II. Senates des BFH. 27

Danach sei im Streitfall das berechtigte Interesse zu verneinen, da die Aussetzung der Vollziehung zur vorläufigen Nichtanwendung eines Gesetzes führen würde, deren haushaltsmäßige Auswirkungen höher zu bewerten seien, als das Interesse der Antragstellerin am einstweiligen Rechtsschutz. 28

Bei der Entscheidung sei auch zu berücksichtigen, dass das BVerfG in der Vergangenheit nur ausnahmsweise eine Norm rückwirkend für nichtig erklärt und stattdessen aus Gründen der Rechtssicherheit in der Regel dem Gesetzgeber nur eine zukünftige Rechtsänderung vorgegeben habe. Da nicht nur bei der Antragstellerin, sondern auch bei anderen Steuerpflichtigen eine erhebliche steuerliche Auswirkung der angegriffenen gesetzlichen Regelung zu erwarten sei, käme es ansonsten mit Rücksicht auf die Gleichbehandlung aller 29

Steuerpflichtigen zwangsläufig zu einer allgemeinen Nichtanwendung der als verfassungswidrig angegriffenen Vorschrift. Die Kompetenz, den Vollzug eines Gesetzes auszusetzen stehe aber nach § 32 Abs. 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes allein dem BVerfG zu.

Außerdem seien die von der Antragstellerin behauptete Substanzbesteuerung und die angedeuteten irreparablen Nachteile bis hin zur Insolvenz weder substantiiert dargetan noch glaubhaft gemacht worden. Nach der Bilanz zum 31. Dezember 2010 sei Eigenkapital in beträchtlicher Höhe vorhanden. Auch habe die Antragstellerin keine Angaben zu den in den Aktiva enthaltenen stillen Reserven gemacht. Nach Auffassung des Antragsgegners fehlt es an einer nachvollziehbaren Darlegung der Notwendigkeit weiterer Expansion und damit einhergehender Anlaufverluste bei der Antragstellerin. 30

Im Weiteren verweist er darauf, dass selbst bei Annahme erheblicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der einschlägigen Vorschriften eine überwiegende Wahrscheinlichkeit eines positiven Ausgangs des Hauptsacheverfahrens für die Antragstellerin nicht bestehe. Insoweit sei die Anforderung einer Sicherheitsleistung geboten. Folge man dem eigenen Vorbringen der Antragstellerin, komme eine Aussetzung der Vollziehung jedenfalls nur gegen Sicherheitsleistung in Betracht, weil die erhebliche Gefährdung des Steueranspruchs durch ein jahrelanges Finanzgerichtsverfahren nach dem eigenen Vortrag der Antragstellerin offenkundig sei. Es fehle auch an der Darlegung und dem Beweis bzgl. der behaupteten Unmöglichkeit, eine Sicherheitsleistung zu stellen. 31

II. 32

Der Antrag ist unbegründet. 33

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). 34

Danach bleibt der Antrag im Ergebnis ohne Erfolg. Der beschließende Senat hat zwar die Aussetzung der Vollziehung grundsätzlich rechtfertigende Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Gewerbesteuermessbescheides 2010 (1.). Die Vollziehung dieses Bescheids ist dennoch nicht auszusetzen, da die Antragstellerin das hierfür erforderliche besondere Aussetzungsinteresse nicht dargelegt hat und aus diesem Grund das öffentliche Interesse an der Vollziehung des angefochtenen Bescheids überwiegt (2.). 35

1. Ernstliche Zweifel im Sinne 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, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 87, 447, Bundessteuerblatt – BStBl – III 1967, 182, seither ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3. Juni 2009 IV B 48/09, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2009, 1641). Die Aussetzung der Vollziehung setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Oktober 1988 VIII S 31/81, bis 1998: Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 1989, 445; BFH-Beschluss vom 6. Februar 2009 IV B 125/08 BFH/NV 2009, 760). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die 36

Vollziehung auszusetzen (BFH-Beschlüsse 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).

a) Dies gilt auch dann, wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes mit verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine dem Bescheid zugrunde liegende Norm begründet werden. 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 (grundlegend BFH-Beschluss vom 10. Februar 1984 III B 40/83, BFHE 140, 396, BStBl II 1984, 454; vgl. aktuell die BFH-Beschlüsse 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, BFH/NV 2011, 1042; vom 13. März 2012 I B 111/11, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2012, 955; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Mai 2010, § 69 FGO Rdnr. 96 m.w.N.). Es genügen auch in diesem Fall gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts sprechende Gründe; die Beurteilung des Aussetzungsantrags erfolgt nicht anhand der – strengeren – Maßstäbe, wie sie das BVerfG für die einstweilige Anordnung gemäß § 32 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) entwickelt hat (vgl. BFH in BStBl II 1984, 454). 37

b) Nach diesen Maßstäben hat der beschließende Senat hinreichend ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelungen der Hinzurechnungsvorschriften in § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008. 38

Diese Zweifel haben ihren Grund in dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29. Februar 2012 1 K 138/10 (EFG 2012, 960; Az. des BVerfG: 1 BvL 8/12), mit welchem das FG Hamburg u. a. die Neuregelungen des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur verfassungsrechtlichen Prüfung vorgelegt hat. 39

Nach der Rechtsprechung des BFH sind ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm bereits aus dem Grund zu bejahen, dass der BFH die Rechtsnorm im Rahmen eines konkreten Normenkontrollverfahrens dem BVerfG vorgelegt hat (BFH-Beschlüsse vom 11. Juni 2003 IX B 16/03, BFHE 202, 53, BStBl II 2003, 663 und vom 31. Januar 2007 VIII B 219/06, BFH/NV 2007, 914). Dies gilt nach Auffassung des beschließenden Senats auch dann, wenn der Vorlagebeschluss nicht durch den BFH, sondern durch ein Finanzgericht erfolgt (so auch Gosch in Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand: Oktober 2010, § 69 Rdnr. 130; Koch in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 69 Rdnr. 90). Sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein Vorlagebeschluss durch den Senat eines Finanzgerichts unzulässig oder offenkundig unbegründet ist, führt dieser zu ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids, der auf betreffenden Rechtsnormen beruht. 40

Ausweislich des o.g. Vorlagebeschlusses hat der 1. Senat des FG Hamburg die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der betreffenden gewerbesteuerrechtlichen Neuregelungen gewonnen und seine dahingehende Rechtsauffassung ausführlich begründet. Auf den veröffentlichten und den Beteiligten bekannten Vorlagebeschluss (EFG 2012, 960) wird wegen der Einzelheiten verwiesen. 41

c) Der beschließende Senat kann und muss im vorliegenden Verfahren nicht entscheiden, ob er die verfassungsrechtlichen Bedenken des FG Hamburg in vollem Umfang teilt. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften zumindest teilweise bereits Gegenstand verfassungsrechtlicher Verfahren gewesen und vom BVerfG als verfassungsgemäß angesehen worden sind (vgl. z. B. Entscheidung des BVerfG vom 13. Mai 1969 1 BvR 25/65, Entscheidungen des BVerfG – 42

BVerfGE – 26, 1, BStBl II 1969, 424) und das BVerfG Vorlagen nach Art. 100 Abs. 1 GG im Hinblick auf einen möglichen Verstoß gewerbesteuerrechtlicher Vorschriften gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als unzulässig verworfen hat (vgl. Kammerbeschluss vom 17. November 1998, 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509 m.w.N.), lässt der Senat vielmehr ausdrücklich offen, ob auch aus seiner Sicht derzeit die Voraussetzungen für eine konkrete Normenkontrolle gemäß Art. 100 Abs. 1 GG im Klageverfahren vorliegen. Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG, welche die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheides 2010 als ernstlich zweifelhaft erscheinen lassen und eine Aussetzung der Vollziehung grundsätzlich rechtfertigen können, sind zur Überzeugung des Senats aber allein bereits aufgrund des o. g. Vorlagebeschlusses des FG Hamburg zu bejahen.

d) Dies entspricht im Ergebnis auch der Sichtweise des Antragsgegners. Auch dieser ist bei seiner ablehnenden Entscheidung von Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Gewerbesteuermessbescheides 2010 ausgegangen und hat den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung lediglich im Hinblick auf das öffentliche Interesse an der geordneten Haushaltsführung abgelehnt. 43

Die Finanzverwaltung weist im Übrigen hinsichtlich der hier streitbefangenen Problematik selbst auf das gesetzliche Ruhen gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO oder die Möglichkeiten des einvernehmlichen Ruhens wegen eines wichtigen Grundes hin (Verfügung der Oberfinanzdirektion – OFD – Magdeburg vom 7. Mai 2012 G 1422-59-St 216, juris). 44

2. Bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes, dann ist der Verwaltungsakt, von Ausnahmen in Sonderfällen abgesehen, trotz der gesetzlichen Formulierungen „kann ... aussetzen“ in § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO und „soll die Aussetzung erfolgen“ in § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO von der Vollziehung auszusetzen (so grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 1967 GrS 4/67, BFHE 90, 461, BStBl II 1968, 199). Das in § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO angelegte Ermessen des Finanzgerichts bei der Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ist dem Sinne vorgeprägt bzw. gebunden, dass das Gericht bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen im Regelfall zur Aussetzung verpflichtet und nur ausnahmsweise ein Abweichen von dieser Regel zugelassen ist (Gosch a.a.O., § 69 Rdnr. 179 m.w.N.; vgl. auch BFH-Beschluss vom 10. November 1994 IV R 44/94, BFHE 176, 303, BStBl II 1995, 814). 45

a) Ein solcher Ausnahmefall wird nach langjähriger Rechtsprechung insbesondere in den Fällen angenommen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakt auf ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der angewandten Rechtsnormen beruhen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 9. März 2012 VII B 171/11, VII B 185/11, BFH/NV 2012, 874 und 999 m.w.N. sowie in BStBl II 1984, 454). Ist dies der Fall, setzt die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes zusätzlich ein (besonderes) berechtigtes Interesse des Antragstellers voraus (vgl. z. B. BFH-Beschlüsse vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558; vom 27. August 2002 XI B 94/02, BFHE 199, 566, BStBl II 2003, 18; vom 6. November 2001 II B 85/01, BFH/NV 2002, 508; vom 30. Januar 2001 VII B 291/00, BFH/NV 2001, 1031, und vom 17. März 1994 VI B 154/93, BFHE 173, 554, BStBl II 1994, 567). 46

b) Bei der Prüfung, ob ein solches berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen besteht, ist dieses mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei kommt es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden 47

Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung hinsichtlich des Gesetzesvollzugs und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung an (BFH-Beschlüsse in BStBl II 2003, 18; vom 20. Juli 1990 III B 144/89, BFHE 162, 542, BStBl II 1991, 104, und vom 20. Mai 1992 III B 100/91, BFHE 168, 174, BStBl II 1992, 729). Dem bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des BVerfG bestehenden Geltungsanspruch jedes formell verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes ist dann der Vorrang einzuräumen, wenn die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führen würde, die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheids im Einzelfall eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen als eher gering einzustufen sind und der Eingriff keine dauerhaften nachteiligen Wirkungen hat (BFH-Beschluss in BStBl II 2010, 558).

Der BFH hat in Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhen, in verschiedenen Fallgruppen dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen den Vorrang vor den öffentlichen Interessen eingeräumt, und zwar wenn dem Steuerpflichtigen durch den sofortigen Vollzug irreparable Nachteile entstehen, wenn das zu versteuernde Einkommen abzüglich der darauf zu entrichtenden Einkommensteuer unter dem sozialhilferechtlich garantierten Existenzminimum liegt, wenn das BVerfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt hatte, wenn der BFH die vom Kläger als verfassungswidrig angesehene Vorschrift bereits dem BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt hatte, wenn ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des bisher zulässigen Abzugs von laufenden erwerbsbedingten Aufwendungen als Werbungskosten bestehen oder wenn es um das aus verfassungsrechtlichen Gründen schutzwürdige Vertrauen auf die Beibehaltung der bisherigen Rechtslage oder um ausgelaufenes Recht geht (vgl. zu diesen Fallgruppen die Nachweise im BFH-Beschluss in BStBl II 2010, 558). 48

c) Diese einschränkende Rechtsprechung des BFH hat das BVerfG im Grundsatz gebilligt (Beschlüsse des BVerfG vom 6. April 1988 1 BvR 146/88, Deutsche Steuer-Zeitung/ Eildienst – DStZ/E – 1988, 237 und vom 3. April 1992 2 BvR 283/92, HFR 1992, 726; im Ergebnis offen gelassen im Beschluss des BVerfG vom 24. Oktober 2011 1 BvR 1848/11, 1 BvR 2162/11, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2012, 89). Das Erfordernis eines besonderen Aussetzungsinteresses, welches gegen das öffentliche Interesse an der Vollziehung des Verwaltungsakts abzuwägen ist, ist kein zusätzliches, unbestimmtes Tatbestandsmerkmal, sondern eine zulässige Interpretation des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO als Soll-Vorschrift (Beschluss des BVerfG in DStZ/E 1988, 237) und verstößt nicht grundsätzlich gegen den aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden Anspruch auf einen umfassenden und effektiven gerichtlichen Schutz, zumindest solange der sofortige Vollzug des Verwaltungsakts die Ausnahme bleibt; in Ausnahmefällen können überwiegende öffentliche Belange es rechtfertigen, den Rechtsschutzanspruch des Grundrechtsträgers einstweilen zurückzustellen (Beschlüsse des BVerfG in DStZE 1988, 237 und in HFR 1992, 726). 49

d) An der einschränkenden Auslegung des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO, einen Verwaltungsakt wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Rechtsnormen nur nach Abwägung des individuellen Aussetzungsinteresses gegen das öffentliche Interesse an der Vollziehung des Verwaltungsaktes von der Vollziehung auszusetzen, ist nach Auffassung des beschließenden Senats trotz der Einwendungen der Antragstellerin und der in der Literatur geäußerten Kritik (vgl. insbesondere Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 69 FGO Rdnr. 96 ff.; ders., Vorläufiger 50

Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes, DStR 2012, 325; vgl. auch Koch in Gräber, a.a.O., § 69 Rdnr. 113; Schallmoser, Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden bei ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer entscheidungserheblichen Rechtsnorm, DStR 2010, 297, alle m.w.N.) festzuhalten. Die Aussetzung der Vollziehung kann aus Gründen überwiegender öffentlichen Interessen an der Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes abgelehnt werden.

Zwar ist die Rechtsprechung des BFH zu dieser Frage uneinheitlich. Verschiedene Senate lassen die Frage, ob sie der bisherigen Rechtsprechung folgen wollen, dahingestellt, sofern bei der gleichwohl vorgenommenen Abwägung das individuelle Aussetzungsinteresse überwiegt (vgl. Beschluss des I. Senats in DStR 2012, 955; Beschluss des VI. Senats vom 25. August 2009 VI B 69/09, BFHE 226, 89, BStBl II 2009, 826). Dabei wird – zutreffend – darauf hingewiesen, dass in der jüngeren Vergangenheit das öffentliche Haushaltsinteresse weniger stark als in der Vergangenheit gewichtet wurde und dass der schlichte Hinweis auf die finanzielle Belastung der öffentlichen Haushalte nicht ausreiche, um das Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen zu überwiegen (Beschluss des VI. Senats vom 23. August 2007 VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799). Nicht erhebliche, rein fiskalisch begründete Interessen, seien keine schwerwiegenden öffentlichen Interessen an einer Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts (so die Beschlüsse des IX. Senats vom 5. März 2001 IX B 90/09, BFHE 195, 205, BStBl II 2001, 405 und vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367). Der VI. Senat sieht bereits in der bisherigen Spruchpraxis des BVerfG, nicht die Nichtigkeit steuerlicher Vorschriften festzustellen, sondern die Vorschriften lediglich als grundgesetzwidrig anzusehen und dem Gesetzgeber mit geräumiger Frist eine Änderung für die Zukunft aufzugeben, eine Verstärkung des individuellen Aussetzungsinteresses (Beschlüsse des VI. Senats in BStBl II 2009, 826 und in BStBl II 2007, 799), die bei der Abwägung zum öffentlichen Interesse an der Vollziehung des Verwaltungsakts zu berücksichtigen sei. 51

Allerdings ist nicht festzustellen, dass der BFH insgesamt von dem Erfordernis einer Interessabwägung abgerückt wäre. Sowohl der II. Senat (Beschluss in BStBl II 2010, 558) als auch der VII. Senat (Beschluss in BFH/NV 2012, 874) halten auch in ihrer aktuellen Rechtsprechung an dieser Abwägung fest und haben die Aussetzung der Vollziehung aus Gründen eines überwiegenden öffentlichen Interesses abgelehnt. Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2011 (HFR 2012, 89) die Spruchpraxis des II. Senats des BFH nicht verworfen, sondern unter Bestätigung der Entscheidung lediglich im Ergebnis offen gelassen, ob diese Rechtsprechung in jeder Hinsicht mit Art. 19 Abs. 4 GG vereinbar ist. Der beschließende Senat schließt sich dieser Sichtweise an. Es ist nicht erkennbar, dass die in der bisherigen Rechtsprechung entwickelte Begründung für das Erfordernis einer Interessenabwägung in Fallgestaltungen wie der vorliegenden, die ihren Kern im Grundsatz der Gewaltenteilung und der hieraus folgenden Verwerfungskompetenz des BVerfG gemäß § 32 Abs. 1 BVerfGG hat(vgl. zu dieser Begründung zuletzt BFH-Beschluss in DStR 2012, 605), heute keine Geltung mehr beanspruchen könnte. Der Vorwurf, dies führe zu „rechtsstaatlich unerträglichen Ergebnissen“ (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 69 FGO Rdnr. 97), ist nicht belegt. 52

c) Die Abwägung zwischen dem Interesse der Antragstellerin an der Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheides 2010 und dem öffentlichen Interesse an der Vollziehung fällt im Streitfall zu Lasten der Antragstellerin aus. 53

In der praktischen Auswirkung käme die Gewährung der beantragten Aussetzung der Vollziehung – mit Rücksicht auf die erforderliche Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen 54

(vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. Februar 1967 VII B 46/66, BFHE 87, 414, BStBl III 1967, 123 und in BStBl II 2010, 558) – einem einstweiligen Außerkraftsetzen eines wesentlichen Teils der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes gleich. Aufgrund der damit verbundenen erheblichen Auswirkungen der Aussetzung der Vollziehung im Streitfall auf die öffentlichen, insbesondere kommunalen Haushalte, wäre es an der Antragstellerin gewesen, ihr demgegenüber besonderes Interesse an der Aussetzung der Vollziehung darzulegen und glaubhaft zu machen.

aa) Die von der Antragstellerin für verfassungswidrig gehaltene Neuregelung der Hinzurechnungsvorschriften in § 8 GewStG hat betragsmäßig eine erhebliche Bedeutung für die öffentlichen, insbesondere kommunalen Haushalte. Nach der Schätzung des Gesetzgebers hinsichtlich der finanziellen Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 beträgt die volle Jahreswirkung des Wegfalls der hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen einschließlich der hinzuzurechnenden Mieten und Pachten nach § 8 GewStG a.F. insgesamt 995 Mio. €, bei den Gemeinden 1.062 Mio. €. Für das dem Streitjahr vorangehende Jahr 2009 prognostizierte der Gesetzgeber Mindereinnahmen von insgesamt 740 Mio. €, bei den Gemeinden von 794 Mio. €. Die Einnahmen aus der Neuregelung des § 8 GewStG haben unter Berücksichtigung eines Freibetrags von 100.000 € nach dieser Schätzung eine volle Jahreswirkung von insgesamt 965 Mio. €, bei den Gemeinden von 969 Mio. €. Für das Streitjahr 2010 sollten sich die Einnahmen aus der Neuregelung insgesamt auf 960 Mio. € belaufen, bei den Gemeinden auf 965 Mio. € (vgl. den Gesetzentwurf für ein Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 27. März 2007, BT-Drucks. 16/4841, 39, 42). Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass im Jahr 2010 das Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden von 41,03 Mrd. € in 2008 auf 35,71 Mrd. € (vor Abzug der Gewerbesteuerumlage, vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Finanzen und Steuern, Reihe 4, Jahr 2010, Seite 19 „Kassenmäßige Steuereinnahmen der Gemeinden/Gv.“) gesunken ist, kann die vom Gesetzgeber prognostizierte finanzielle Auswirkung der Neuregelung des § 8 GewStG nicht als unbedeutend angesehen werden. Die öffentliche Haushaltsführung ist durch die streitgegenständlichen Vorschriften danach nicht nur in untergeordnetem Umfang betroffen. Würden die Gewerbesteuermessbescheide 2010 gegenüber allen Steuerpflichtigen, die auch auf den streitgegenständlichen Neuregelungen durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 beruhen, von der Vollziehung ausgesetzt, so wäre nach Auffassung des beschließenden Senats die ordentliche Haushaltsführung der Kommunen zumindest ernsthaft gefährdet. 55

bb) Unter diesen Umständen hätte die Antragstellerin darlegen und glaubhaft machen müssen, dass ihr aufgrund der Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheides 2010 irreparable Nachteile drohen, die ein Abwarten bis zur Entscheidung in der Hauptsache unzumutbar machen würden. Derartige irreparable Nachteile liegen aus Sicht des beschließenden Senats nicht vor. 56

Die Antragstellerin hat ihr besonderes Interesse an der Aussetzung der Vollziehung damit begründet, dass sie in den Jahren 2009 und 2010 und für 2011 vorläufig berechnet die dargestellten handels- und körperschaftsteuerrechtlichen Verluste erwirtschaftet habe und es aufgrund der streitgegenständlichen Hinzurechnungsvorschriften trotzdem zu den durch die Bescheide dokumentierten tatsächlichen Gewerbesteuerbelastungen im Jahr 2010 und den Folgejahren komme, die nur aus der Substanz aufzubringen seien. Da es sich um einen Dauersachverhalt handele, werde das Kapital sukzessive verbraucht, so dass bei einer zu erwartenden langen Verfahrensdauer das Risiko erheblichen wirtschaftlichen Schadens bis hin zur Insolvenz drohe. 57

58

Dies reicht nicht aus, um ein gegenüber dem öffentlichen Interesse gesteigertes Aussetzungsinteresse der Antragstellerin anzunehmen. Zwar stellt die Gewerbesteuer auch des Streitjahres 2010 eine erhebliche Belastung für die Antragstellerin dar. Aus den von der Antragstellerin vorgelegten Unterlagen lässt sich aber die Gefahr irreparabler Nachteile und eine Gefährdung ihrer wirtschaftlichen Existenz nicht erkennen.

Die Antragstellerin hat selbst dargelegt, dass sie die Gewerbesteuerbelastung des Jahres 2010 zumindest bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens verkraftet. Sie hat trotz der Belastung durch die Gewerbesteuervorauszahlungen einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bei den Gemeinden im Hinblick auf die Zinsgefahr (§ 238 Abs. 1 AO) nicht gestellt. 59

Zudem weist der Jahresabschluss der Antragstellerin auf den 31. Dezember 2010 ein Eigenkapital von ca. 1,5 Millionen € und einen Kassenbestand bzw. Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von ca. 450.000 € aus. Aus dem Bilanzbericht des Streitjahres ergeben sich weiterhin in Bezug auf die Liquiditätsplanung der Antragstellerin für die Jahre 2011 und 2012 die erkannten Risiken und Liquiditätsbedürfnisse. Die Alleingesellschafterin hat gegenüber der Antragstellerin eine Liquiditätszusage erteilt. Danach wird die Alleingesellschafterin der Antragstellerin die erforderliche Liquidität zur Verfügung stellen. Auch ein über den prognostizierten Liquiditätsbedarf hinausgehender Bedarf soll aufgrund der entsprechenden Vereinbarung vom 29. Juni 2011 abgedeckt werden. Stimmig zu diesen Ausführungen im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2010 weist die vorläufige Bilanz zum 31. Dezember 2011 trotz des im Wesentlichen durch die erhebliche Ausweitung der Geschäftstätigkeit bedingten Verlustes von ca. 1,35 Mio. € einen Kassenbestand bzw. Bankguthaben von ca. 563.000 € aus. Die Liquiditätsgarantie der Muttergesellschaft soll frühestens dann beendet werden, wenn die Liquidität der Antragstellerin nachhaltig gesichert ist. Diese Zusage steht in Übereinstimmung mit dem Verhalten der Gesellschafterin in der Vergangenheit, die z. B. zum Ende des Jahres 2009 eine Erhöhung der Kapitalrücklage der Antragstellerin um 1,4 Millionen € beschlossen und die entsprechenden Mittel zwischen 2009 und März 2011 durch Zahlungen in das Vermögen der Antragstellerin erbracht hat. 60

Weiterhin hat die Antragstellerin im Jahresabschluss und insoweit in Übereinstimmung im vorliegenden Verfahren dargelegt, dass sie die Gewinngrenze im Sinne eines positiven Gesamtbetriebsergebnisses mit Erreichen einer ... erwarte. Die angefallenen Verluste beruhen zu ihrem ganz überwiegenden Teil auf der Expansion des Geschäftsbetriebes der Antragstellerin. Die bereits seit längerer Zeit betriebenen ... erbrachten durchweg erhebliche positive Deckungsbeiträge. Die eigene Darstellung der Antragstellerin spricht daher für die Annahme von Anlaufverlusten im Streitjahr. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Jahresabschluss 2010 mit allen Anlagen Bezug genommen. 61

Die Antragstellerin hat die Gefährdung ihrer wirtschaftlichen Existenz auch nicht durch die Vorlage von aktuellen Geschäftszahlen darlegt und glaubhaft gemacht. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte für eine Änderung der Liquiditätszusage der Gesellschafterin vom 29. Juni 2011. In Anbetracht der erhebliche Deckungsbeiträge der bereits von der Antragstellerin betriebenen ... und der Expansion des Geschäftes in den vergangenen drei Jahren ist davon auszugehen, dass die Antragstellerin in absehbarer Zukunft in der Lage ist, auch unter der Neuregelung des § 8 GewStG Gewinne zu erwirtschaften. 62

Nach der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung der Antragstellerin sieht der beschließende Senat trotz der nicht unerheblichen Belastung keine drohenden irreparablen Nachteile für die Antragstellerin, die ein Abwarten über die Beendigung des Hauptsacheverfahrens gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2010 als unzumutbar erscheinen ließen. Dabei ist auch die 63

ganz überwiegende Verursachung der Verluste durch die Expansion des Geschäftsbereichs der Antragstellerin berücksichtigt.

Ohne dass es für die hier streitbefangene Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 28. November 2006 X S 206, BFH/NV 2007, 484) des Gewerbesteuermessbescheides 2010 gemäß § 69 Abs. 3 FGO letztlich entscheidungserheblich wäre, weist der Senat im Hinblick auf die wirtschaftliche Argumentation der Antragstellerin darauf hin, dass der erstrebten Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung der Gewerbesteuerbescheide 2010 in Höhe der festgesetzten Gewerbesteuervorauszahlungen 2010 § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO entgegensteht. Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH (vgl. aktuell BFH-Beschluss vom 23. April 2012 III B 183/11, BFH/NV 2012, 1173 m. w. N.) setzte eine Aufhebung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 8, 2. Halbs. FGO voraus, dass das zur Entscheidung berufene Gericht - anders als der beschließende Senat - von der Verfassungswidrigkeit der streitbefangenen Hinzurechnungsvorschriften überzeugt wäre. 64

d) Da die beantragte Aussetzung der Vollziehung bereits aus diesem Grund abzulehnen ist, kann der Senat an dieser Stelle offen lassen, ob er auch der vom II. Senat des BFH in ständiger Rechtsprechung vertretenen Spruchpraxis folgt, wonach im Verfahren über die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes zu beachten sei, dass regelmäßig keine weiter gehende Entscheidung getroffen werden könne, als vom BVerfG zu erwarten sei. Der II. Senat des BFH zieht hieraus den Schluss, dass bei der Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung eine Prognose darüber anzustellen sei, ob das BVerfG die betroffene Vorschrift für nichtig erklärt oder aber ob eine befristete Fortgeltungsanordnung einer als verfassungswidrig erkannten Bestimmung zum Beispiel aus Gesichtspunkten einer geordneten Finanz- und Haushaltsplanung in Betracht kommt (vgl. z. B. Beschlüsse vom 5. April 2011 II B 153/10, BFHE 232, 380, BStBl II 2011, 942 m.w.N. sowie erstmalig vom 11. Juni 1986 II B II B 49/83, BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782). Im zweiten Fall wäre eine Aussetzung der Vollziehung abzulehnen. 65

Diese Rechtsprechung hat in der Literatur erhebliche Kritik erfahren (vgl. z. B. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 69 FGO Rdnr. 96 m.w.N.; Gosch, a.a.O., § 69 FGO Rdnr. 180.1 m.w.N.). Andere Senate des BFH lassen offen, ob sie dieser Argumentation folgen wollen (vgl. z. B. Beschluss des I. Senats in DStR 2012, 955) oder ziehen aus einer prognostizierten befristeten Fortgeltungsanordnung durch das BVerfG sogar den entgegengesetzten Schluss: So hat der VI. Senat in dieser Möglichkeit einen Grund dafür gesehen, die Aussetzung der Vollziehung zu gewähren, um dem Anspruch auf effektiven Rechtsschutz zu genügen (Beschlüsse in BStBl II 2009, 826 und in BStBl II 2007, 799). 66

Da der beschließende Senat im vorliegenden Verfahren offen lassen kann, ob er sich dem II. Senats des BFH anschließt, weist er lediglich darauf hin, dass nach dieser Spruchpraxis die beantragte Aussetzung der Vollziehung zumindest in Teilen ebenfalls abzulehnen wäre. Das FG Hamburg hat sich bei seinem Vorlagebeschluss im Wesentlichen auf den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unter weitgehender Distanzierung gegenüber dem Objektsteuergedanken gestützt. Es hat dabei die bereits dem GewStG 1936 zu Grunde liegenden Überlegungen zur Gleichbehandlung von Unternehmungen, die mit Eigenkapital arbeiten und mit Fremdkapital finanzierten Unternehmungen verworfen. 67

Mit dieser Argumentation wäre man auch zu der Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungsvorschriften des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. bis zum Erhebungszeitraum 2007 gekommen. Diese Hinzurechnungsvorschriften sind aber – zumindest teilweise – bereits Gegenstand verfassungsrechtlicher Verfahren gewesen und vom BVerfG als 68

verfassungsgemäß angesehen worden (vgl. z. B. Entscheidung des BVerfG vom 13. Mai 1969 1 BvR 25/65, Entscheidungen des BVerfG - BVerfGE - 26, 1, BStBl II 1969, 424).

Mit seiner auf den Leistungsfähigkeitsgrundsatz gestützten Begründung, die auf die generelle Unzulässigkeit von Hinzurechnungen hinausläuft, befindet sich das FG Hamburg im Widerspruch zur überwiegenden Rechtsprechung der Finanzgerichte (vgl. Nachweise bei FG Hamburg a.a.O. unter V.3.), bei denen nur vereinzelt von einer Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungsvorschriften ausgegangen worden ist. Vorlagen an das BVerfG im Hinblick auf einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sind als unzulässig verworfen worden (vgl. z. B. Kammerbeschluss des BVerfG vom 17. November 1998, 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509 m.w.N.). 69

Bei dieser Ausgangslage hält es der beschließende Senat für nahezu ausgeschlossen, dass das BVerfG die Hinzurechnung in Höhe eines Viertels der Entgelte für Schulden (bis 2007: die Hälfte der Entgelte für Dauerschulden) oder die Hinzurechnung in Höhe eines Zwanzigstels der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (bis 2007: die Hälfte der entsprechenden Miet- und Pachtzinsen mit diversen Modifikationen) für nichtig erklären könnte. 70

Hinsichtlich der Hinzurechnung von 12,5% der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, kann in Anbetracht der regelmäßig hohen Beträge und der daraus resultierenden weit reichenden Auswirkungen auf die einzelnen Steuerpflichtigen bis hin zu der auch im vorliegenden Verfahren behaupteten Existenzgefährdung sowie der Problematik einer fehlenden Übergangsregelung eine Nichtigkeitserklärung durch das BVerfG nicht ausgeschlossen werden. Da aber nach der oben dargestellten Interessenabwägung die Aussetzung der Vollziehung abzulehnen ist, sieht der Senat an dieser Stelle von einer Prognose der Entscheidung des BVerfG ab. 71

3. Die Aussetzung der Vollziehung soll gemäß § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO auch dann erfolgen, wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte darstellt. Eine unbillige und nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes wirtschaftliche Nachteile drohen, die nicht oder nur schwer gut zu machen sind oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. Oktober 2010 2 BvR 1710/19, DStR 2010, 2296, Rdnr. 20 m.w.N.). 72

Es kann hier dahingestellt bleiben, inwieweit eine derartige Prüfung der Vermögenslage des Antragstellers bei der Aussetzung der Vollziehung eines Messbescheides überhaupt vorgenommen werden kann oder ob eine derartige Prüfung der Behörde des Folgebescheides obliegt. Denn im Streitfall bestehen unter Berücksichtigung der Liquiditätszusage der Muttergesellschaft der Antragstellerin keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Gefährdung ihrer wirtschaftlichen Existenz. Auch andere wirtschaftliche Nachteile sind von der Antragstellerin nicht substantiiert vorgetragen und mit präsenten Beweismittel belegt worden und unter Berücksichtigung der Expansion der Geschäftsbereiche der Antragstellerin für den beschließenden Senat aus den Akten auch nicht erkennbar. 73

4. Im Hinblick auf die aktuelle Rechtsprechung der verschiedenen Senate des BFH zu der Frage, nach welchen Maßstäben die Entscheidung über Anträge auf Aussetzung der Vollziehung zu treffen ist, wenn die Verfassungswidrigkeit der dem angefochtenen 74

Verwaltungsakt zugrunde liegende Rechtsnormen gerügt wird, lässt der Senat die Beschwerde gegen den Beschluss zu. Die vormals gefestigte und durch das BVerfG gebilligte Rechtsprechung des BFH zu dieser Frage ist durch die Kritik in der steuerrechtlichen Literatur und unterschiedliche Prüfungsmaßstäbe der verschiedenen Senate des BFH uneinheitlich geworden. Durch eine – erneute Entscheidung – des BFH könnten im Hinblick auf die Vielzahl der Aussetzungsverfahren mit verfassungsrechtlichem Hintergrund wieder einheitliche, praktisch verwertbare Abwägungskriterien entwickelt werden.

Die Zulassung der Beschwerde ist auch dadurch gerechtfertigt, dass das Finanzgericht Thüringen die Aussetzung der Vollziehung trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8c des Körperschaftsteuergesetzes mangels Aussetzungsinteresse der Antragstellerin abgelehnt und die Beschwerde zugelassen hat (Beschluss des FG Thüringen vom 19. Januar 2012 3 V 1001/11, EFG 2012, 861 m. Anm. Wagner; Az. beim BFH: I B 18/12). 75

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 76

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE